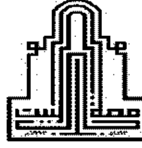
بسم الله الرحمن الرحيم



جامعـــة آل البيـــت
كلية إدارة المال والأعمال
قســـم المــحاسـبة
برنامج الماجستير

رسالة ماجستير بعنوان:

مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300)

دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية

The Extent of Auditors, Compliance with the Requirements of Planning the Process of Auditing in Accordance with the International Audit Standard No (300).

A Field Study in the Republic of Yemen

إعداد الطالب:

لـــؤي ســـلطـــان قـــائد غالب

الرقم الجامعي
0520504018

اشـــراف الدكتور
محمـــد يـــاسين الرَّحـــاحلة

1430هـ **2009 م**



جامعـــة آل البيـــت
كلية إدارة المال والأعمال
قســـم المـــحاســـبة
برنـامج الماجستير

رسالة ماجستير بعنوان

مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300)

دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية

The Extent of Auditors, Compliance with the Requirements of Planning the Process of Auditing in Accordance with the International Audit Standard No (300).

A Field Study in the Republic of Yemen

إعداد الطالب:

لؤي سلطان قـائد غالب

إشراف الدكتور

محمد يـاسين الرّحـاحلة

أعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
1. الدكتور/ محمد يـــاسين الرَّحـــاحلة	مشرفاً ورئيساً......................
2. الأستاذ الدكتور/يوسف مصطفى سعادة	عضواً ....
3. الدكتور/ جمال عادل الشرايري	عضواً ....
4. الدكتور/ غسان فلاح المطارنة	عضواً ....

قدّمت هذه الرّسالة إستكمالاً لمتطلبـــات الحصول على درجـــة المـــاجستير في المحاسبـــة بكلّية إدارة المـــال والأعمـــال في جامعـــة آل البيـــت

نوقشـــتْ وأوصي بإجازتهـــا بتاريخ 15/1 /2009

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ياأيها الناس أتقوا ربكم الذي خلقكم من نفس واحدة وخلق منها زوجها وبث منهما رجالاً كثيرا ونساء واتقوا الله الذي تساءلون به والأرحام إن الله كان عليكم رقيبا﴾

سورة النساء: الايه(1)

﴿ وَمَا تَكُونُ فِي شَأْنٍ وَمَا تَتْلُو مِنْهُ مِن قُرْآنٍ وَلاَ تَعْمَلُونَ مِنْ عَمَلٍ إِلاَّ كُنَّا عَلَيْكُمْ شُهُودًا إِذْ تُفِيضُونَ فِيهِ وَمَا يَعْزُبُ عَن رَّبِّكَ مِن مِّثْقَالِ ذَرَّةٍ فِي الأَرْضِ وَلاَ فِي السَّمَاء وَلاَ أَصْغَرَ مِن ذَلِكَ وَلا أَكْبَرَ إِلاَّ فِي كِتَابٍ مُّبِينٍ﴾.

سورة يونس : الآية (61)

صدق الله العظيم

الإهداء

إلى من بعثه الله رحمة للعالمين سيدي رسول الله صلى الله عليه وسلم محبة وإيماناً

إلى وطن الشموخ والإباء وطني الحبيب اليمن حباً وولاءاً

إلى من أنارا درب حياتي بدعائهما والدي العزيزين أطال الله في عمرهما

إلى من شاركتني همومي وآزرني في دربي دفقة المشاعر زوجتي المخلصة حباً ومودة

إلى فلذة كبدي وشريان قلبي إبنتي رشا عطفاً وحناناً

إلى نجوم سمائي ومصدر قوتي إخواني وأخواتي جميعاً

إلى من ساندني وآزرني رمز العطاء الدكتور محمد ناجي الدعيس عرفناً وإجلالا

أهدي هذا الجهد المتواضع،،،

الباحث

شكروتقدير

أسْجِــدُ شكراً لله تبارك وتعالى الذي منَّ عليَّ بالصحة وأمدَّني بالعون وألهمني الصبر حتى اكتمل هذا العمل المُبارك فلهُ الحمد من قبلُ ومن بعد.

والصلاة والسلام على من أرسله الله رحمة ً للعالمين وبعد،،

يطيب لي في هذا المقام أن أتقدَّم بعظيم الشكر ووافر الإمتنان للدكتور/ محمد ياسين الرحاحلة على نبله وكريم أخلاقه وتفضله بقبول تحمل عناء الإشراف على هذه الرسالة فضلا ًعن جهوده وملاحظاته القيمة والتي كان لها أكبر الأثر في إنجاح هذه الدراسة.

وذات معاني الشكر والتقدير إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة وهم: الأستاذ الدكتور يوسف مصطفى سعادة والدكتور جمال عادل الشرايري والدكتور غسان فلاح المطارنة، والذين تشرُفتُ بقبولهم مناقشة وإثراء هذه الرسالة.

ويقتضي واجب العرفان بالجميل أن أتقدَّم بعظيم الشكر وجزيل الإمتنان للدكتور/محمد ناجي الدعيس ذلك الإنسان حين تفقد الحياة معاني الإنسانية والأبُ حين يحتاج المرءُ لحنان الأبوة فلهُ

منى جُل التقدير والاحترام، كما هي موصولة إلى الدكتور سعيد ناجي الدعيس والدكتور أمين ناجي الدعيس وأخي العزيز المهندس نظمي محمد المخلافي.

وذات معاني الشكر والتقدِّير لأخواني: أحمد عبد الله النور ومنير عبد الله الدعيس وسلطان الحالمي والأخ فارس القاضي على التشجيع الدائم والمؤازرة خلال مدة الدراسة وهي كذلك موصولة إلى الزملاء الأعزاء فهمي قائد ناجي وصلاح أحمد سيف على المساعدة أثناء توزيع الاستبانة واسترجاعها.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأخوة في الملحقية الثَّقافية بالسفارةِ اليمنية على تعاونهم وتذليلهم كل الصعاب، وأخيراً أشكر كل من قدم لي عوناً وألتمسُ العذر ممن فاتني شكرهم سائلاً الله أن يجزيهم عنِّي خيراً.

الباحـث،،،

قائمـــة المحتويـــات

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

قائمة الرموز الواردة في الدراسة

الرمز	المضمون باللغة الإنجليزية	المضمون باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهـــد الأمريكـــي للمحاسبين القانونيِّن
IFAC	International Federation of Accountants.	الإتحـــاد الـــدولي للمحـــاسبين
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Board.	مجلس معايير التـدقيق والضَّمان الدولي
SPSS	Statiststical Packages for Social Sciences.	البرنـــامج الإحصـــائي للعلوم الاجتماعيَّة
ISA	International Standard Auditing.	معيار التدقيق الدولي

ملخص الدّراسة باللغة العربيّة

"مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300"

"دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"

إعداد:

لؤي سلطان قائد غالب

إشراف الدُّكتور:

محمّد ياسين الرَّحاحلة

هدفت الدَّراسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم 300، وكذالك الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيقهم لمتطلبات المعيار.

ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبانه و توزيعها على عينة من مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في مكاتب التدقيق في الجمهورية اليمنية والبالغ عددهم 153 مدققا، وبلغت الاستبانات الخاضعة للتحليل 118 إستبانة وبما نسبته 77.1% من الإستبانات الموزعة.

وقد تمَّ استخدام الأساليب الإحصائية الوصفيَّة واختبار[One Sample T- Test] وتحليل التباين الأحادي[One Way ANOVA] لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وتوٌصلت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات يدركون أهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق، يلتزمون بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم 300، وأن هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين المسمى الوظيفي ومدى التزام المدققين بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم 300، بينما لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبقية العوامل الشخصية على مدى التزام المدققين بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق.

وأن أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون التزامهم بمتطلبات المعيار تتمثل في صعوبة الحصول على المعايير والنشرات الصادرة عن المنظمات المهنية، وعدم وجود نصوص مترجمة للمعايير والتطورات التي تحدث عليها، كانت ذات أهمية متدنية.

وقد خرجت الدراسة بعدد من التوصيات، أهمها: ضرورة التزام مدققي الحسابات بمتطلبات المعيار فيما يتعلق بالاتصال مع المدقق السابق امتثالا لمتطلبات أخلاقيات المهنة، وذلك لمعرفة

مدى وجود صعوبة ومشاكل متعلقة بالجهة الخاضعة للتدقيق وأخذها بالاعتبار قبل البدء بعملية التدقيق، ومناقشة خطة وإجراءات التدقيق مع لجنة الرقابة في الوحدة أو الإدارة أو الموظفين بالجهة الخاضعة لعملية التدقيق، والتأكيد على ضرورة قيام الجهات ذات العلاقة بترجمة معايير التدقيق الدولية وتوفيرها للمدققين.

الفصل الأول

الإطار التمهيدي للدراسة

1-1 تمهيد

تعتبر عملية التدقيق الخارجي عنصراً جوهرياً، وأساساً حيوياً لضمان الأداء المالي الصحيح في منظمات الأعمال،ولاسيما في ظل كبر حجم هذه المنظمات، وتعدد أساليب وإجـراءات العمـل فيها، وفصل ملكية رأس المال عن الإدارة؛ الأمر الذي يتطلب ويستوجب الحاجة إلـى تطـوير كفاية الأداء المالي فيها، وتوفير الحماية المناسبة للأموال والرقابة على أموال وموجودات هـذه المنظمات، حيث أن التدقيق الخارجي يمثل الرقابة على الإدارة باعتباره الأداة والوسيلة التنفيذية لمراجعة كفاية التنفيذ المالي والأداء الإداري وتوفير البيانات الموثوقه لمختلف مستخدمي القوائم والبيانات المالية، إضافة إلى أنه نوع من الرقابة من قبل أصحاب الأموال على إدارات منظمات الأعمال، إذ أن الهدف الأساسي لعملية التدقيق الخارجي، هو إبداء الرأي المحايد في مدى تمثيل البيانات المالية والقوائم المالية للمركز المالي بصورة صادقة وعادلة، ومن ناحية أخرى أصـبح التخطيط لا يقتصر على وحدة معينة أو نشاط معين، فإن تحقيق الأهداف لابد له مـن تخطـيط سليم وفق الأصول العلمية والمعايير المتعارف عليها.

إذا كانت بغية وصول المحاسب القانوني إلى الهدف الأساسي من عملية التدقيق، والقيام بجميـع مراحل التدقيق بكل كفاءة وفعالية، فلابد من أن يقوم بالتخطيط لعملية التدقيق بما يكفل إصـدار الرأي المحايد حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية؛ لذا ضمنت معـايير التـدقيق الدوليـة معياراً خاصاً بالتخطيط حددت فيه النقاط الأساسية لعملية تخطيط التدقيق وذلك لفهـم أعمـال العميل محل التدقيق سواء من خلال الخبرة السابقة أو من مصادر المعرفة المتوفرة، كما أكـدت اللجنة على مفهوم الأهمية النسبية وأثر الحذف والتحريف في البيانات الماليـة علـى القـرار الاقتصادي، وأهمية معرفة مفهوم مخاطر التدقيق واستخدامه أثناء عملية التخطيط.[1]

لقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين المعيار رقم (300) والمتعلق بتخطـيط عمليـة تدقيق البيانات المالية، والغرض من هذا المعيار الدولي هو وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن الاعتبارات والأنشطة المطبقة على تخطيط عملية التدقيق[2].

---

[1] أمين السيد لطفي، " **تخطيط عملية المراجعة** "، دار النهضة العربية، القاهرة،جمهورية مصر العربيـة، 1993، ص ص 115-120.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،عمان،الأردن،2007،ص332.

كما وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ثلاثة معايير ، حيث أوجب المعيار الأول من المعايير الميدانية على المدققين "التخطيط الكافي لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين إن وجدوا"[1].

ولأهمية موضوع تخطيط عملية التدقيق تأتي هذه الدراسة لبيان مدى التزام مدققي الحسابات بالجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300).

1-2 مشكلة الدراسة

يعتبر رأي المدقق حول القوائم المالية خلاصة عملية التدقيق؛ وحتى يتمكن مدقق الحسابات من إبداء رأيه المهني عن مدى عدالة القوائم المالية وأنها تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمنشأة "موضع التدقيق" ونتيجة أعمالها، لابد من القيام بالتخطيط السليم لعملية التدقيق، وهذا يتطلب وجود معايير وإرشادات من شأنها أن تساعد المدقق في التخطيط لعملية التدقيق، لذا فقد تبنت العديد من المنظمات المهنية إصدار المعايير والإرشادات المتعلقة بعملية التدقيق ، ومن هذه المنظمات الإتحاد الدولي للمحاسبين ، فقد أصدر معايير التدقيق الدولية ، وتتضمن معيار التدقيق الدولي رقم 300 المتعلق بتخطيط عملية التدقيق ويهدف هذا المعيار الدولي إلى وضع قواعد وتوفير إرشادات بشأن الاعتبارات والأنشطة المطبقة على تخطيط عملية التدقيق[2].

ومن هنا تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على الأسئلة التالية :

1. ما درجة إدراك مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لأهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق؟

2. ما درجة التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300)؟

3. ما أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300)؟

4. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300)،وبين العوامل الشخصية المتعلقة بالمدقق؟

---

[1] مصطفى عيسى خضير،" **المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات**"، الطبعة الثانية ، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية،1996، ص ص 39-40.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**"، مرجع سابق ،ص332.

1-3 أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية :

1. تركز على مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في الجمهورية اليمنية بأحد أهم معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين والذي يلاقي الكثير من القبول في مختلف الدول ألا وهو معيار التخطيط الدولي رقم 300.
2. عملية التخطيط تساعد المدقق على معرفة نواحي التعثر التي قد تواجهه في عمله، ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة لها بما لا يؤثر على الوضع المالي للعميل، وذلك بالتعاون مع المدقق.
3. تبين المتطلبات اللازمة لتخطيط عملية التدقيق مما يساهم في زيادة وعي وإدراك المدققين لأهمية تخطيط عملية التدقيق.
4. إن التخطيط الملائم لعملية التدقيق يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق، وإن المشاكل المحتملة قد شخصت، وأن العمل سيتم إنجازه بسرعة، كذلك يساعد التخطيط على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين، وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المدققين الآخرين والخبراء.

1-4 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (300)،الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على مدى إدراك مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية أهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة "محل التدقيق".
2. قياس مدى التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم(300).
3. معرفة ما إذا كانت هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300).
4. بيان مدى وجود علاقة ذات دلاله إحصائية بين التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم(300)، وبين العوامل الشخصية المتعلقة بالمدقق.

1-5 فرضيات الدراسة

من خلال التساؤلات المطروحة في مشكلة الدراسة فإن هذه الدراسة تسعى إلى اختبار الفرضيات التالية:

1. لا يدرك مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية أهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق.
2. لا يلتزم مدققوا الحسابات بالجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300).
3. لا توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300).
4. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300)،وبين العوامل الشخصية المتعلقة بالمدقق.

1-6 منهجية الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تغطية الجانب النظري من خلال الرجوع إلى الكتب والدوريات والمقالات الالكترونية، والنشرات المتخصصة، ومعايير التدقيق الدولية، والقوانين والتشريعات ذات العلاقة. بينما تم تغطية الجانب الميداني من خلال تصميم استبانه تخدم أهداف الدراسة، حيث تم توزيعها على الفئات المستهدفة وذلك للحصول على إجابات المستجيبين والذي تم بموجبها اختبار الفرضيات، ومن ثم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، ولغرض اختبار الفرضيات تم الاعتماد على برنامج (الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)) وصولاً للنتائج ثم التوصيات (سيتم توضيح المنهجية في الفصل الثالث).

1-7 الهيكل التنظيمي للدراسة

تشتمل هذه الدراسة على خمسة فصول بالإضافة إلى هذا الفصل وهي على النحو الآتي:

الفصل الثاني:الإطار النظري للدراسة: يتناول هذا الفصل معايير التدقيق الدولية من حيث أهمية ومزايا وعيوب تبني معايير التدقيق الدولية ؛ يلي ذلك تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300، من حيث بيان طبيعة وأهمية تخطيط عملية التدقيق، ومتطلبات التخطيط في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300، كما يشتمل على نبذة عن مهنة التدقيق بالجمهورية اليمنية، والجهات المسئولة عن تنظيم مهنة التدقيق والإشراف عليها، وأخيراً يتضمن الدراسات السابقة.

الفصل الثالث: ويتضمن منهجية الدراسة وإجراءاتها.

الفصل الرابع: ويتضمن تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

الفصل الخامس: :ويتضمن النتائج والتوصيات.

1-8 التعريفات الإجرائية :

1. **مدقق الحسابات:** هو الشخص الذي يحمل رخصة مزاولة مهنة التدقيق والتي بموجبها يحق له تدقيق حسابات المنشأة وإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة وصدق تعبير القوائم المالية لوضع الشركة.

2. **تخطيط عملية التدقيق:** يتضمن وضع خطة التدقيق الشاملة لعملية التدقيق وتطوير خطة تدقيق من أجل تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول[1].

3. **التمهيد لتخطيط عملية التدقيق (الأنشطة الأولية):** وتتضمن إجراءات يقوم بها مدقق الحسابات فيما يتعلق بإجراءات القبول بمهمة التدقيق.وتتمثل هذه الإجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل بالنسبة لعملية التدقيق الحالية، وتقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية ؛ بالإضافة إلى ذلك الاتفاق مع العميل على شروط التعاقد،والاتصال بالمدقق السابق إن كان هناك تغييراً في المدقق وذلك امتثالا لأخلاقيات المهنة[2].

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "، مرجع سابق،ص 153.

[2] نفس المرجع،ص 333.

4. **إستراتيجية التدقيق:**عبارة عن منهج للتدقيق ضمن خطة رئيسية والتي توضح الاتجاه العام الذي يسير عليه المدقق وكيفية تحقيق أهداف مهمته واختيار السبل التي بموجبها يحدد مجموعة الوسائل والأساليب لتنفيذ التدقيق بكفاءة والوصول بها إلى تحقيق أهدافها بفاعلية[1].

5. **خطة التدقيق:** وتتضمن تفاصيل عن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق عملية التدقيق من أجل الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية[2].

6. **التوجيه والإشراف والمتابعة:**وتعني قيام مدققو الحسابات بالتوجيه والإشراف على أعضاء فريق عملية التدقيق ومراجعة عملهم [3].

6. **توثيق عملية التدقيق:** وتعني قيام مدقق الحسابات بتوثيق عملية التدقيق من خلال أوراق العمل، والتي يستعملها المدقق لتجميع الأدلة التي يحتاج إليها لتأييد رأيه في القوائم المالية[4].

---

[1] يوسف عبده راشد الرباعي،"**إستراتيجية المراجعة : دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**" أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق – سوريا،2007، ص 14.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص 336.

[3] نفس المرجع، ص 337.

[4] مصطفى عيسى خضير،" **المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات**"،مرجع سابق، ص 259.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

2. مقدمة

تعتبر عملية التخطيط من المبادئ الرئيسية التي تحكم عملية التدقيق، كما تعد متطلباً أساسيا تفرضه معايير التدقيق الدولية ، فالتخطيط لعملية التدقيق يبدأ من اللحظة التي يتم الاتفاق فيها مع العميل "محل التدقيق"؛ولذلك فإنَّ التخطيط يتطلب من المدقق تحديد الإستراتيجية الشاملة والمناسبة للتدقيق وذلك بتحديد وتشخيص مواطن خطر التدقيق المتوقعة، وحدود الأهمية النسبية للأخطاء، وأيضا الفحص التحليلي والمبدئي لسجلات العميل،والدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، وذلك للتحقق من ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له أم لا[1].

وحتى يتمكن مدققوا الحسابات من القيام بتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية بصورة مناسبة لا بد أن تكون هناك معايير تحكم وتنظم عملية التخطيط ؛ ولأهمية ذلك فقد تم إصدار معيار التدقيق رقم 300، والخاص بتخطيط عملية التدقيق والصادر من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants ، ويهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات مرتبطة بتخطيط عملية التدقيق حيث حددت فيه الإجراءات الأساسية التي يجب على مدقق الحسابات الأخذ بها عن تخطيط عملية التدقيق.

وتتوقف عملية تصميم خطة التدقيق على عدد من الأمور من بينها نتائج تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لدى المنشأة الخاضعة للتدقيق إذ في ضوئها تحدد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الأساسية.

انطلاقاً مما سبق يتناول هذا الفصل معايير التدقيق الدولية من حيث مزايا وعيوب تبني معايير التدقيق الدولية، يلي ذلك بيان بطبيعة وأهمية تخطيط عملية التدقيق، ومتطلبات التخطيط في ظل هذا معيار التدقيق الدولي رقم 300 ، كما يشتمل على نبذة مختصرة عن مهنة التدقيق بالجمهورية اليمنية، والجهات المسئولة عن تنظيم مهنة التدقيق والإشراف عليها، وأخيراً يتضمن الدراسات السابقة.

---

[1] أحمد محمد مخلوف ،" **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية**" رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر، الجزائر ،2007، ص 28.

2-1. معايير التدقيق الدولية

تبدو أهمية معايير التدقيق من خلال أهمية وحتمية وظيفة التدقيق التي ترمي إلى إبداء المدقق لرأيه عن مدى تعبير القوائم المالية بعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، وعند إبداء المدقق لرأيه لابد أن يذكر في تقريره أن الفحص تم طبقاً لمعايير التدقيق حتى يمكن استخدامها في الحكم على نوعية العمل الذي قام به وتحديد المسؤولية التي يتحملها ؛ ومن هنا يجب الاتفاق على هذه المعايير بين المهتمين بمهنة التدقيق بحيث تكون الفيصل في الحكم على مدى مسؤولية المدقق عما أورده في تقريره.

إن وجود معايير للتدقيق في أي دولة يعني التزام المدققين بإرشاداتها العامة وتخفيف التفاوت بسب تباين الاجتهادات المهنية والأحكام الشخصية، إذ يلتزم المدققون بالإرشادات العامة التي وضعتها المعايير، وتقوم المعايير الدولية بالمهمة نفسها لتوحيد الممارسة العملية للتدقيق على مستوى العالم أجمع.[1].

2-1-1 مزايا تبني معايير التدقيق الدولية:

إن تبني الدول لمعايير التدقيق الدولية وخاصة الدول النامية ومنها الجمهورية اليمنية يحقق العديد من المزايا، وتتمثل المزايا فيما يلي:

1. أن تبني معايير التدقيق الدولية يمكن أن يؤدي إلى توفير الوقت، والجهد والتكاليف التي سوف تستخدم لوضع وإيجاد معايير محلية ولاسيما في ظل نقص الموارد الاقتصادية من جهة وضعف المنظمات المهنية من جهة أخرى.

2. أن تبني معايير التدقيق الدولية يزيد الثقة في رأي المدقق، حيث تتسم هذه المعايير بالموضوعية والقبول العام، وتوضح لمستخدمي القوائم المالية والتقارير المالية الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المدقق والمسؤولية التي يتحملها، كما تبين مدى التزامه بمبادئ التدقيق والأهداف العامة له، وكذلك درجة اعتماد ذوي العلاقة على ما ورد بالقوائم المالية من بيانات ومعلومات، والمساعدة في رسم واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة[2].

---

[1] حسين القاضي، ومامون حمدان ،" **المحاسبة الدولية** "، الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2000، ص 222 .

[2] عيد الشمري، " **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنة بالمملكة العربية السعودية : دراسة تحليلية مقارنة**"،معهد الإدارة العامة ،إدارة البحوث ، الرياض، 1994، ص ص 190-200.

3. أن تطبيق معايير التدقيق الدولية سوف يساعد على زيادة الاستثمار في الجمهورية اليمنية حيث إنه كلما زادت ثقة المستثمرين بالمعلومات التي تفصح عنها الشركات كلما زادت رغبتهم وثقتهم في استثمار أموالهم [1].

4. إن تبني معايير التدقيق الدولية يوفر أدلة تدقيق دولية مكتوبة، يمكن الرجوع إليها عند الحاجة، مما يساعد في الحد من اجتهادات وتدخلات إدارة المنشأة ويرسخ مبدأ الاستقلالية لدى مدققي الحسابات عن طريق التزامهم بالعمل بموجبها ويقلل من فرص الاجتهاد والجدل[2].

2-1-2 عيوب تبني معايير التدقيق الدولية:

على الرغم من أن تبني معايير التدقيق الدولية يحقق العديد من المزايا والتي تم ذكرها سابقاً، إلا أن هذا التبني قد ينجم عنه بعض العيوب ومنها: [3]

1. أن معايير التدقيق الدولية تتضمن عادة مفاهيم عامة حول المبادئ المهنية، وهذه بدورها قد لا تلبي حاجة العديد من المدققين من حيث رغبتهم في الحصول على إرشادات ومعايير تفصيلية حول الإجراءات والممارسات التي يجب إتباعها.

2. عدم ملاءمة وتلبية بعض نصوص معايير التدقيق الدولية للقوانين والتشريعات المحلية.

3. أن تبني معايير التدقيق الدولية يضيع على المدققين المحليين تعزيز الكفاءات المهنية من خلال الحوار البناء الذي يمكن أن ينشأ بين الأفراد المهنيين خارج نطاق الهيئة أو الجمعية المختصة.

2-2 طبيعة تخطيط عملية التدقيق :

جاء في نص معيار التدقيق الدولي رقم 300 "أن تخطيط عملية التدقيق يشمل وضع إستراتجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطه التدقيق بهدف تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ويشمل التخطيط شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين ذوي الكفاءة ضمن فريق العملية للاستفادة من خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة من أجل زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق"[4].

---

(1) عبد الله أحمد بامشموس،"**معايير التدقيق الدولية وإمكانية تطبيقها في الجمهورية اليمنية**"،رسالة دكتوراه غير منشورة،جامعة بغداد،العراق،2003، ص 77.

(2) توفيق أيوب،"**الأصول الدولية للمحاسبة والأدلة الدولية لمراجعة الحسابات: ماذا تعني لك...؟**"، المحاسب القانوني العربي ،العدد 44، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 1989، ص 46.

(3) دونالد ماكلين،" **ميزات ومساوئ تبني أدلة التدقيق من الدول التي لا تملك معايير وأدلة وطنية**"، المحاسب العربي، العدد 58 ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان، الأدرن،1990، ص 45.

(4) الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**"، مرجع سابق،ص،332.

إن إستراتجية التدقيق الشاملة تعبر عن المدخل العام لتخطيط مهمة التدقيق، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار معلومات التخطيط وبعدئذ وضع إستراتيجية للتدقيق تقوم على الاعتماد بدرجة عالية، إما على الرقابة الداخلية، أو الاختبارات الأساسية لفحص الحسابات، ومن هذا المنطلق فإن إستراتيجية التدقيق تعني "مدى اعتماد مدقق الحسابات على الرقابة الداخلية، والاختبارات الأساسية في تجميع الإثباتات الخاصة بعملية التدقيق"[1].

ويرى أحد الباحثين أن إستراتيجية التدقيق عبارة عن منهج للتدقيق ضمن خطة رئيسية والتي توضح الاتجاه العام الذي يسير عليه المدقق وكيفية تحقيق أهداف مهمته واختيار السبل التي بموجبها يحدد مجموعة الوسائل والأساليب لتنفيذ التدقيق بكفاءة والوصول بها إلى تحقيق أهدافها بفاعلية[2].

وفي السياق نفسه تم تعريف إستراتيجية التدقيق الشاملة من قبل لجنة معايير التدقيق الدولية (IFAC) بأنها"وضع خطة تدقيق شاملة لعملية التدقيق وتطوير خطة التدقيق من أجل تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول"، وتوضح هذه الإستراتيجية نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق"[3].

ويتحدد نطاق التخطيط طبقاً لحجم وصعوبة عملية التدقيق فضلاً عن خبرة مدقق الحسابات ومعلوماته السابقة عن العميل وطبيعة نشاطه وقد يرى مدقق الحسابات مناقشة إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق مع الإدارة.

2-3 أهمية تخطيط عملية التدقيق:

تبرز أهمية تخطيط عملية التدقيق الجيد في مساعدة مدقق الحسابات في الحصول على أدلة، وقرائن تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية ومعرفة ما إذا كانت هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية (التي تتسم بالأهمية النسبية)، حيث إن الخطوات المهمة التي يجب على مسؤول فريق التدقيق أن يولي اهتمامه بها قبل مباشرة الفريق لعملية التدقيق هي التخطيط لتلك المهمة [4].

---

[1] Taylor, Donald H. & G. William Glezen, "**Auditing: An Assertions Approach**", John Wiley & Sons, New York,1997,pp222,265.

[2] يوسف عبده راشد الرباعي،"**إستراتيجية المراجعة : دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**"،مرجع سابق، ص 14.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**"، مرجع سابق، ص،153.

[4] محمد الدوسري،" **التخطيط لعملية التدقيق** "، مجلة الرقابة ، ديوان المحاسبة، الكويت، العدد الثاني، 2005، ص 42.

كما تبرز أهمية تخطيط عملية التدقيق أيضا وفقاً لما جاء في نص الفقرة 4 من معيار التدقيق الدولي (ISA No.300) من أنه يساعد في تحقيق الأهداف التالية: [1]

1. التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق وأن المشاكل المحتملة قد شخصت، وتم حلها في الوقت المناسب.
2. أن تكون عملية التدقيق منظمة وتدار بالشكل المناسب لكي يتم أداءها بأسلوب فعال.
3. أنه يتم توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.
4. التوجيه والإشراف على المساعدين ومراجعة عملهم .
5. يتم تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين والخبراء الآخرين.
6. ويرى أحد الباحثين أن للتخطيط منافع أخرى من أهمها :أنه يعتبر عنصراً مهماً في عملية التدقيق المستقبلي وأنه أداة لتحقيق وفورات في الجهد والكلفة فضلاً عن أنه وسيلة تدريبية للمدققين الجدد[2].
7. كذلك فإن إعداد تخطيط عملية التدقيق بشكل ملائم وتنفيذها بشكل سليم يؤديان بالمدقق إلى إنجاز عملية التدقيق بكفاءة عالية، ومن ثم تفادي الوقوع في مغبة إبداء رأي مهني غير سليم[3].

2-4 متطلبات تخطيط عملية التدقيق:

إن أي عملية للتدقيق هي عملية منتظمة لجمع وتقويم الأدلة، وتتكون هذه العملية من خطوات مدروسة مستمدة من الخبرة العملية للمدققين والمبنية على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية، والتي تمكن المدقق من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع المنشأة.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، " **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "، مرجع سابق،ص332.

[2] أحمد عبد الله النور،" **مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية** "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن،2007، ص 88.

[3] يوسف عبده راشد الرباعي،"**إستراتيجية المراجعة : دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**" مرجع سابق، ص 16.

وتتلخص متطلبات تخطيط عملية التدقيق كما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم 300 من مدقق الحسابات في ظل هذا المعيار القيام بأنشطة التخطيط الآتية: [1]

2-4-1 التمهيد لتخطيط عملية التدقيق (الأنشطة الأولية).

2-4-2 وضع إستراتيجية تدقيق شاملة لعملية التدقيق.

2-4-3 وضع خطة للتدقيق.

2-4-4 تنفيذ عملية التدقيق.

2-4-5 التوجيه والإشراف والمتابعة لعملية التدقيق.

2-4-6 توثيق عملية التدقيق.

2-4-1 التمهيد لتخطيط عملية التدقيق (الأنشطة الأولية):

يجب على مدقق الحسابات قبل اتخاذ قرار بالموافقة على تدقيق حسابات شركة معينة أو الاستمرار مع عميل معين أن يقوم بالحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة المشروع ونشاطه وأن يجمع المعلومات المناسبة التي تساعده في اتخاذ هذه القرارات؛ ولأهمية ذلك فقد نص معيار التدقيق الدولي رقم 300 في الفقرة رقم 6، "أن على مدقق الحسابات أداء بعض الإجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل بالنسبة لعملية التدقيق الحالية، وتقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية ؛ بالإضافة إلى ذلك الاتفاق مع العميل على شروط التعاقد،والاتصال بالمدقق السابق إن كان هناك تغييراً في المدقق وذلك امتثالا لأخلاقيات المهنة"، وتختلف هذه المعلومات في حالة كون عملية التدقيق لعميل جديد أو كونه مستمر، وفيما يلي بيان لهذه المعلومات:

2-4-1-1 قبول العملاء والاستمرار معهم:

أشار معيار التدقيق الدولي رقم "300 "في الفقرة رقم" 6" بأن على المدقق أداء الأنشطة التالية في بداية عملية التدقيق الحالية ومن ضمن هذه الأنشطة : " أداء إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل"[2]، وفي السياق نفسه أشارت نص المادة رقم 28 على أداء هذه الإجراءات فيما يتعلق بعملية التدقيق الأولية[3].

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "، مرجع سابق،ص ص 331-339.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "، مرجع سابق، ص 333.

[3] نفس المرجع ،ص 333.

ففي حالة العميل الجديد يجب اتخاذ إجراءات فيما يتعلق بتقييم وضعية المنشأة في السوق من ناحية سمعتها وقدرتها التنافسية وقدرة الشركة على الاستمرار وكذا تقييم علاقة الإدارة مع المدقق السابق لمعرفة مدى قدرة المدقق على الحفاظ على استقلاليته ومدى ممارسة الإدارة لأية ضغوط عليه [1]، ويتم الحصول على معلومات حول إدارة الشركة وتقييمها من خلال[2]:

1. الاتصال بالمدقق السابق في حالة العميل الجديد.
2. الاتصال والحصول على معلومات من الوسط المالي والبنوك.
3. مراجعة المعلومات المالية المتوفرة كالتقارير السنوية والبيانات المالية الدورية والإقرارات الضريبية[3].

أما في حالة الفحص لعميل المستمر من سنة سابقة فإن مدقق الحسابات يقوم بتقييم مدى إمكانية استمرار التعامل وتقديم خدمة التدقيق، حيث تمثل المنازعات السابقة مع العملاء بخصوص المجال الملائم للتدقيق، ونوع الرأي الذي سيتم إصدارة، وكذلك الأتعاب من أهم أسباب عدم الاستمرار مع العملاء، وقد يرى المدقق أن العميل يفتقر للأمانة وبالتالي لا يجب الاستمرار في التعامل معه، وحتى إذا لم تحدث الحالات السابق ذكرها، فقد يقرر عدم الاستمرار مع العميل لوجود خطر كبير في النشاط الذي يعمل فيه[4].

وتتمثل إجراءات المدقق في الحصول على المعلومات بالنسبة للعميل المستمر من الملف الدائم (لدى مكتب التدقيق)،وأوراق العمل عن السنة السابقة،أو من خلال فريق عمل التدقيق الذي تولى القيام بمهمة التدقيق في السنة السابقة،وكذلك موازنة السنة الحالية للعميل[5].

2-4-1-2 تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية:

تأسيساً على التقييم الذي تم الحصول عليه بخصوص خلفية العميل، فإن على المدقق كما نص معيار التدقيق الدولي(ISA No.300) في الفقرة رقم" 6 "تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية" [6] ، وتتضمن المتطلبات الأخلاقية كما نص عليه معيار

---

(1) علي الذنيبات،" **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق** "الطبعة الأولى، المكتبة الأردنية،عمان ، الأردن ، 2006، ص 142.

(2) هادي التميمي، "**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن،2004، ص 45.

(3) طارق حماد ، " **موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية** " الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 606.

(4) ألفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل** "، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض،2005، ص289.

(5) طارق حماد،" **موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**"، مرجع سابق، ص653.

(6) الاتحاد الدولي للمحاسبين، " **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "، مرجع سابق، ص 333.

التدقيق الدولي (ISA No.220) في الفقرة رقم "9 "من أخلاقيات المهنة الخاصة بعملية التدقيق الجزأين (أ)، (ب)، من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين للاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تشمل الآتي: [1] [2]

(أ) النزاهة.

(ب) الموضوعية.

(ج) الكفاءة المهنية والعناية اللازمة.

(د) السـرية.

(هـ) السلوك المهني.

أما فيما يتعلق بالاستقلالية فإنه يجب على شريك عملية التدقيق تكوين استنتاج بشأن الامتثال للمتطلبات الأخلاقية التي تنطبق على عملية التدقيق، وعند إجراء ذلك فإن على شريك العمليـة القيام بالآتي: [3]

1. الحصول على معلومات مناسبة من الشركة وتقييم الظروف والعلاقـات التـي تخلـق تهديدات للاستقلالية.
2. تقييم المعلومات الخاصة بحالات الإخلال التي تم تحديـدها_إن وجـدت_ لسياسـات وإجراءات الاستقلالية للشركة ؛ لتحديد ما إذا كانت تخلق تهديداً لاستقلالية عملية التدقيق.
3. اتخاذ الإجراء المناسب لاستبعاد هذه التهديدات أو تقليلها إلى مستوى مقبول من خـلال تطبيق وسائل حماية، وإبلاغ الشركة من أجل اتخاذ الإجراء المناسب.
4. توثيق الاستنتاجات حول الاستقلالية وأية مناقشات خاصة بذلك مع المنشأة تدعم هـذه الاستنتاجات.

2-4-1-3 التفاهم مع العميل على شروط التعاقد:

بعد جمع المعلومات عن العميل وتقييمها واتخاذ قرار بقبـول مهمـة التـدقيق الجديـد أو الاستمرار مع العميل المستمر يقوم المدقق والعميل بتحديد شـروط الاتفاقيـة وإعـداد رسـالة الارتباط،أو ما يسمى كتاب التكليف وهذه الرسالة هي عبارة عن العقد الموقع من قبل الطـرفين والذي يبين شروط الاتفاقية ويحدد طبيعة مهمة المدقق ومسؤوليات المدقق والإدارة[4].

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "، مرجع سابق، ص ص، 249-250.

[2] نفس المرجع، ص ص، 249-250.

[3] نفس المرجع، ص 250.

[4] علي الذنيبات،" **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق**"، مرجع سابق، ص ص 143.

ونص معيار التدقيق الدولي(ISA No.300) في الفقرة رقم"6"على العديد من الأمور ومـــن ضمنها" التفاهم مع العميل على شروط التعاقد "[1].حيث إن من مصلحة المدقق التفاهم مع العميل على شروط الاتفاقية في عقد التكليف وذلك لتجنب أي سوء فهم متعلق بالمهمة، وكتاب التكليف من حيث الشكل والمحتوى كما أشار إليه معيار التدقيق(ISA No.220) في الفقرة" 6"، والـــذي يتضمن الأمور الآتية: [2]

1. الهدف من تدقيق البيانات المالية.
2. مسؤوليات الإدارة عن إعداد البيانات المالية.
3. نطاق عملية التدقيق، متضمناً الإشارة إلى التشريعات والتعليمات ذات العلاقة أو البيانات الصادرة عن الهيئات المهنية التي يلتزم بها المدقق.
4. شكل التقرير أو التقارير.
5. الإطلاع غير المشروط على كافة السجلات والوثائق والمستندات والمعلومات ذات العلاقة بأعمال التدقيق .
6. مسؤولية الإدارة عن إيجاد رقابة داخلية فعالة والحفاظ عليها.

وفي حالة التدقيق المتكرر لنفس العميل فعلى المدقق أن يأخذ في الاعتبـــار مـــا إذا كانـــت الظروف تستدعي إعادة النظر في شروط التكليف وما إذا كانت هناك حاجـــه لتـــذكير العميـــل بالشروط الحالية للتكليف بالتدقيق، فقد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تعاقد جديد كل مره إلا أن هناك بعض العوامل تجعل من المدقق يرسل كتاب التكليف ومن هذه العوامل:[3]

1. أي مؤشر يدل على أن العميل قد أساء فهم هدف ونطاق عملية التدقيق.
2. أي إعادة نظر أو تغيير في البنود الخاصة بالتعاقد.
3. تغييرات حدثت مؤخراً في الإدارة العليا أو في المالكين .
4. أي تغييرات هامة في طبيعة أو حجم أعمال العميل.
5. المتطلبات القانونية.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "، مرجع سابق، ص 333.

[2] نفس المرجع ص ص 231 ،232.

[3] نفس المرجع ،ص 233.

2-4-1-14 الاتصال مع المدقق السابق:

أشار معيار التدقيق الدولي (ISA No.300) في الفقرة رقم" 28 "إلى أن على المدقق الجديد الاتصال بالمدقق السابق، عندما يكون هناك تغيير للمدقق امتثالا لمتطلبات أخلاقيات المهنة "[1].

فالمتطلبات الأخلاقية تتطلب أن يقوم المدقق الجديد بالاتصال مباشرة مع المدقق السابق، وفي حالة ما إذا كان المدقق الجديد سيحل محل المدقق السابق فيوصي دليل أخلاقيات المدقق الجديد أن يتصل بالمدقق السابق ،ويتطلب الأمر أخذ الإذن من العميل فيما يتعلق بالاتصال وإن غرض هذا الاتصال يتمثل في تحديد ما إذا كان هناك حقائق فنية وأخلاقية أو ظروف يتعين أن يكون المدقق الجديد على دراية مسبقة بها قبل عملية التدقيق، وعليه فإن على المدقق السابق أن يفصح عما إذا كانت هناك أسباب مهنية تجعل المدقق الجديد لا يقبل العميل الجديد[2].

2-4-1-15 اختيار فريق عملية التدقيق:

بعد القبول بمهمة التدقيق والحصول على كتاب التكليف بمهمة التدقيق يقع على عاتق مدقق الحسابات تحديد احتياجات العمل وتوزيع المهام المختلفة على المدققين المساعدين وعلى المسؤول أن يتأكد من توفر المؤهلات والقدرات الكافية لدى فريق العمل مما يمكنهم من القيام بمهمة التدقيق بالشكل الصحيح[3].

ويرى أحد الكتاب أنه عند الحصول على عميل جديد يجب على مكتب التدقيق تعيين فريق عمل متكامل للعميل الجديد ويجب الأخذ بعين الاعتبار قدرة المطلوبين ومهاراتهم لإنجاز عملية التدقيق بشكل فعال، حيث يرى أنه من المفضل تغيير هذه العناصر من سنة لأخرى في حالة استمرار الارتباط مع العميل لأكثر من سنة[4].

ويرى البعض أن اختيار فريق عملية التدقيق الملائم أمر مهم وذلك لمقابلة معايير التدقيق المتعارف عليها وتعزيز كفاءة التدقيق ، حيث ينص المعيار الأول من المعايير العامة على أن:" التدقيق يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التدريب الملائم والمهارة للعمل كمدققين"، ويضيف أنه يجب تعيين المدققين على ضوء هذا المعيار، ويتمثل العامل الأساسي في تعيين

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، " **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "، مرجع سابق، ص 333.

[2] أمين السيد لطفي ، " **التطورات الحديثة في المراجعة** "، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 269.

[3] علي الذنيبات،" **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق** "، مرجع سابق ، ص 146.

[4] حسين القاضي ، حسين دحدوح،" **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**" مرجع سابق ص ، 222.

فريق التدقيق في ضرورة الاستمرار مع العميل من عام لآخر؛ لأن الشخص المعين سيكون ملماً بالنشاط الذي يعمل فيه[1] .

2-4-2 إستراتيجية التدقيق الشاملة:

ينتظر من مدقق الحسابات توجيه جُلّ اهتمامه واستخدام معرفته ومهارته وخبرته في تنفيذ مهمته،وأن يخطط لها بشكل سليم ؛ ذلك أن عملية التخطيط تعد نقطة البداية ومفتاح النجاح لأي عمل؛ إذ تقتضي عملية تدقيق الحسابات بوصفها عملية منظمة، تنفيذ العديد من المهام والخطوات وإنجازها في توقيتات معينة وباستخدام أشخاص محددين، ولتفادي اتخاذ نشاط التدقيق طابعاً ارتجاليا أو عشوائياً؛فينبغي أن يكون محكوماً بتخطيط مُسبق ينطوي على وضع إستراتيجية تدقيق شاملة تحدد اتجاه العمل وتحكم مساراته[2]

وتجدر الإشارة إلى أن معيار التدقيق(ISA No.300) قد أوجب وضع إستراتيجية تدقيق شاملة والتي بموجبها يتم تحديد أهداف التدقيق وطبيعة ونطاق إجراءات التدقيق وتوقيت تنفيذها والموارد اللازمة مادية أو بشرية وكافة الترتيبات الإدارية الأخرى[3].

فضلاً عن ذلك يجب على المدقق أن يضع إستراتجية التدقيق الشاملة، وتوثيقها شارحاً نطاق العمل والتنفيذ المتوقع لعملية التدقيق، وكلما كانت إستراتجية التدقيق الشاملة مفصلة وبشكل كاف أدت إلى المساعدة في وضع خطة التدقيق، وعند وضع خطة التدقيق الشاملة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار الأمور الآتية:

1. الحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة منشأة العميل ونطاق مهمة التدقيق.
2. تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية.
3. تحديد الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق.
4. دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة.

---

[1] ألفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل** "، مرجع سابق، ص292.

[2] يوسف عبده راشد الرباعي،"**إستراتيجية المراجعة : دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**" مرجع سابق، ص 14.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص 232.

2-4-2-1 الحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة عمل منشأة العميل ونطاق مهمة التدقيق :

تعد هذه الخطوة من أول خطوات عملية التخطيط ، والتـــي مـــن خلالهـــا يجمـــع المـــدقق المعلومات المناسبة عن طبيعة نشاط العميل والصناعة التي يعمل فيها، ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال: [1]

1. الخبرة السابقة بالمؤسسة وبنشاطها الصناعي.
2. مناقشة موظفي التدقيق الداخلي والاطلاع على تقاريرهم.
3. القيام بزيارة أماكن العميل ومكاتبه والحصول على درجة من الفهم للعمليات التشغيلية وإجراء المقابلات مع الموظفين، والحصول على معلومات بشكل مباشر عن مختلف النواحي الفنية ، وتحديد الأطراف ذات العلاقة، والتي تشمل كل الجهات الرئيسية التي يتعامل معها العميل، والحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بمختلف مكوناته[2].
4. الحصول على معلومات عن العمليات التعاقدية والالتزامات القانونية للعميل، وذلك من خلال مراجعة النظام الأساسي وعقد التأسيس ومحاضر الاجتماعات والتعاقدات المختلفة وغيرها من الوثائق[3].

إن هذا كله يساعد المدقق في تكوين تصور واضح حول التوقعات لمختلف بنود البيانات، وتأثر الشركة بخصائص الصناعة، وتقييم معقولية التقديرات المحاسبية، والتعرف على بعض خصائص الشركات من حيث القواعد المحاسبية الخاصة، وتخطيط وأداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية، وتقييم قرائن التدقيق ، وتحديد مجالات التدقيق التي تتطلب عناية خاصة والمهارات الضرورية، بالإضافة إلى ذلك تقديم خدمة أفضل للعميل، فضلا عن ذلك إدراك الظروف الاستثنائية (مثل الغش، وعدم التقيد بالقوانين والأنظمة) [4].

أما فيما يتعلق بنطاق التدقيق فإن على مدقق الحسابات مراعاة ما نصت عليه الفقرة رقم "9 "من المعيار (ISA No.300) والمتمثلة "بتحديد خصائص العملية التي تبين نطاقها، مثل إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ومتطلبات إعداد التقارير الخاصة بالقطاع ومواقع مكونات المنشأة، و تأكيد أهداف إعداد التقارير المالية للعملية الخاصة بتخطيط وتوقيت التدقيق وطبيعة

---

[1] حسين القاضي ، حسين دحدوح،" **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** " ، مرجع سابق، ص 222.
[2] علي الذنيبات، " **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق** "، مرجع سابق، ص 147.
[3] نفس المرجع،ص 147.
[4] حسين القاضي ، حسين دحدوح،" **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** "، مرجع سابق، ص 223.

الاتصالات المطلوبة مثل الموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية والتواريخ الرئيسية للاتصالات المتوقعة مع الإدارة والمكلفين بالرقابة"[1].

2-2-4-2 أداء الإجراءات التحليلية الأولية:

تعتبر الإجراءات التحليلية من الأساليب الفعالة، والتي تلعب دوراً هاماً وأساسياً في عملية التدقيق ، وذلك من خلال مساعدة المدقق في التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات اللازمة لعملية التدقيق وتقييم نتائج التدقيق.

فالإجراءات التحليلية كما عرفها أحد الباحثين "أحد أساليب الاختبارات الأساسية في التدقيق التي تهدف إلى اختبار دقة أرصدة الحسابات بدون الدخول في تفاصيل المعاملات المكونة لرصيد الحساب، وطبقاً لهذا الأسلوب يقوم المدقق بمقارنة القيمة المتوقعة مع الرصيد الفعلي لتحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبار تفاصيلها أو التي تتطلب فحصاً إضافياً"[2].

اذا فالإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق هي: عبارة عن الاختبارات الجوهرية للبيانات المالية وذلك من خلال استخدام الأساليب والأدوات المختلفة، والتي تبدأ بالإجراءات والمقارنات البسيطة المتمثلة بالاستفسار والمناقشة والبحث وإجراء التحليلات البسيطة إلى إجراءات متطورة ومعقدة من خلال استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية المتقدمة، وذلك بهدف الوصول إلى أدلة وقرائن إثبات حول البيانات والقوائم المالية[3].

ويرى غرايبة أن الإجراءات التحليلية هي:عملية الحصول على أدلة وإثباتات لصحة وعدالة القوائم المالية عن طريق دراسة ومقارنة علاقات المعلومات المالية وغير المالية لتدعيم الإثباتات التي حصل عليها المدقق من خلال إجراءات التدقيق[4] .

أهداف وتوقيت الإجراءات التحليلية :

إن استخدام المدقق للإجراءات التحليلية والقيام بها يعتبر إلزامياً، والهدف منها بشكل أساسي هو التعرف على طبيعة عمل المنشأة وتمكين المدقق من تقويم قدرة المنشأة على

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص 334.

[2] Temkin, Robert H. & Alan J. Winters, "**The Auditor's New Responsibility for Internal Control**", Journal of Accountancy, May ,1988, p74.

[3] ياسين الطاهات،" **تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجة نظر مدققي الحسابات**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة المال والأعمال ، جامعة آل البيت، المفرق، 2003، ص 21.

[4] عدنان غرايبة،" **مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 520 "الإجراءات التحليلية" من قبل مدققي الحسابات في الأردن**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2003، ص 18.

الاستمرار، وتوجيه المدقق إلى الأمور التي قد تحتوي على تحريفـات ماديـة وتقليـل حجـم الاختبارات التفصيلية[1].

أما من حيث توقيت أداء الإجراءات التحليلية فتتم من خلال ثلاث مراحل من عملية التدقيق؛ حيث يتم أداء الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط والتي تساعد المدقق في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات التدقيقية التي سيتم تنفيذها[2].وفي فهمه لنشاط العميل وفي تحديد مجالات المخاطر المحتملة، وفي تحديد طبيعة إجراءات التدقيق الأخرى وتوقيتها[3]، ويتفق مع هذا الرأي "جمعة" ؛ إذ يعتبر أن قيام المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط تعمل على مساعدة المدقق في تفهم نشاط المنشأة وفي تحديد مجالات المخاطر المحتملة في النشاط، كما تساعده في الاستدلال على جوانب النشاط التي ربما لا يدركها[4].

ويرى أحد الباحثين أن القيام باستخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة تسـاعد مـدقق الحسابات في الأتي :[5]

1. الحصول على فهم طبيعة نشاط المنشأة كي يمكن تقييم المخـاطر الملازمـة ومخـاطر الأعمال وفي ضوء ذلك يمكن للمدقق وضع خطة التدقيق أو تحديثها.
2. التعرف على المجالات التي ترتفع فيها مخاطر ارتكاب الأخطاء والمخالفات، ففي مرحلة التخطيط تؤشر الإجراءات التحليلية إلى المشاكل والقضايا الواجب معالجتها لاحقاً في مرحلة العمل الميداني.
3. تحديد المجالات التي يجب على المدقق أن يوجه إليها عنايته من خلال لفت نظره وتركيز اهتمامه إلى الأمور غير العادية التي قد تتطلب مزيداً من الإثباتـات كـالتعزيز المسـتندي الإضافي من خلال جمع الإثباتات.
4. تخصيص وقت التدقيق بصورة أكثر فاعلية، وبذلك يمكن تخصيص وقت تدقيق أطـول للمجالات ذات المخاطر العالية ووقت أقل لتلك الأقل خطورة.
5. تخصيص موارد التدقيق الأخرى (مادية ومالية وبشرية ومعلوماتية وغيرها) بصورة أكثر فاعلية.

---

[1] علي الذنيبات، " **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق**"، مرجع سابق ، ص 182.

[2] حسين القاضي ، حسين دحدوح،" **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**" مرجع سابق ص ، 223.

[3] علي الذنيبات،" **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق**"،مرجع سابق، ص 182.

[4] أحمد حلمي،" **مسؤولية المدقق بشأن الإجراءات التحليلية عند تطبيق معايير التدقيق الدولية** "، مجلة المحاسب القانوني، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 8، عمان،الأردن، تموز، 2002، ص 5.

[5] يوسف عبده راشد الرباعي،"**إستراتيجية المراجعة : دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**"مرجع سابق، ص 14.

وتكمن المرحلة الثانية في مرحلة التنفيذ والتي عادة ما تسمى بمرحلة التدقيق التفصيلي (الجوهري)، والتي من خلالها يتم الحصول على أدلة حول إقرارات معينة تتعلق بالنشاط أو بالأرصدة[1].

وتتم الخطوة الأخيرة في مرحلة نهاية التدقيق ويتم ذلك من خلال مقارنة الأرصدة الظاهرة بالقوائم المالية للسنة الحالية مع السنة السابقة لاكتشاف أي انحرافات مادية-إن وجدت-والقناعة حول الصورة الكلية للقوائم المالية التي تم مراجعتها وتتم هذه الدراسة أو المقارنة من قبل مدير التدقيق المسؤول عن العملية ، أو الشريك المسؤول عن عملية التدقيق[2].

2-4-2-3 التحديد الأولي للأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق:

ذكر معيار التدقيق الدولي (ISA No.300) في الفقرة "9 "أن على مدقق الحسابات،عند وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة "الأخذ في الاعتبار العوامل التي ستتركز عليها جهود فريق عملية التدقيق في تحديد مستويات الأهمية النسبية والتحديد الأولي للنواحي التي قد تواجد فيها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية، والتحديد الأولي للمكونات الهامة وأرصد الحسابات"[3].

تعريف الأهمية النسبية:

تم تعريف الأهمية النسبية كما ورد من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (FASB) بأنها: "المدى الذي يحتمل فيه في ضوء الظروف المحيطة،أن تتغير أو تتأثر تقديرات شخص معقول يعتمد على المعلومات المحاسبية، وذلك بسبب حذف أو تحريف يحدث في هذه المعلومات"[4].

كما تم تعريف الأهمية النسبية من لجنة معايير التدقيق الدولية (IFAC) في معيار التدقيق الدولي رقم(ISA No.320) ، بما يلي " تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة "[5].

---

(1) هادي التميمي، "**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**"، مرجع سابق ، ص 52.

(2) ألفين أرينز، وجيمس لوباك، " **المراجعة مدخل متكامل**"، مرجع سابق، ص 256.

(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين،"**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**"، مرجع سابق، ص 334.

(4) أحمد حلمي،" **مسؤولية المدقق بشأن الإجراءات التحليلية عند تطبيق معايير التدقيق الدولية**"، مجلة المحاسب القانوني، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 8، عمان،الأردن، تموز، 2002، ص 5.

(5) الاتحاد الدولي للمحاسبين،"**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**"، مرجع سابق، ص ص 394.

التحديد الأولي للأهمية النسبية:

يجب على مدقق الحسابات أن يأخذ في الاعتبار التحديد الأولي للأهمية النسبية في بداية عملية التدقيق؛ حيث يجب تحديد المقدار الكلي للتحريفات في القوائم المالية التي ستعد جوهرية في ضوء الأهمية النسبية، ويتمثل السبب وراء هذا التحديد في مساعدة المدقق في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة وذلك للحصول على تأكيد مناسب بعدم احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية، فالمدقق يكون مسئولاً عن تحديد مدى وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية في القوائم المالية وإذا رأى أن هناك تحريفاً جوهرياً وجب عليه إشعار العميل حتى يمكن تصحيح الموقف[1].

ويرى آخرون أن تحديد الأهمية النسبية لكل حساب ولكل عملية تعتمد أساساً على الحكم المهني للمدقق وهو أمر يميل إلى حد ما إلى الجانب الشخصي، أكثر من ميله إلى الجانب الموضوعي؛ لذا على المدقق أن يخطط لعملية التدقيق بحيث تؤدي إلى اكتشاف الأخطاء الجوهرية، كما يجب على مدقق الحسابات أن يفحص كلاً من الكم والكيف للخطأ الذي يكتشفه وعليه أن يكون يقظاً ولو كانت الأخطاء صغيرة لأنها قد يكون لها أثر مهم على المعلومات المالية[2].

فالعلاقة القائمة بين الأهمية النسبية للعنصر وكمية نوعية الأدلة والقرائن هي علاقة طردية؛ فكلما زادت الأهمية النسبية للبند"موضوع التدقيق"كلما وجب على المدقق جمع قدر أكبر وأهم من الأدلة لتدعيم رأيه حول صحة ذلك البند والعكس صحيح، كلما قلت الأهمية النسبية لبند ما،كلما أدى ذلك إلى صرف وقت وجهد أقل في جمع الأدلة والقرائن[3].

ويتفق البعض مع الرأي السابق في أن " كمية الأدلة والقرائن تتناسب طردياً مع الأهمية النسبية للعنصر موضوع التدقيق، وأن المقصود بأهمية العنصر النسبية هي قيمة ذلك العنصر بالمقارنة مع قيمة العناصر الأخرى المحتواة في القوائم المالية وليس كبر أو صغر قيمته بصورة مطلقة"[4].

---

[1] ألفين أرينز، وجيمس لوباك، " **المراجعة مدخل متكامل**"، مرجع سابق ،، ص ص322، 324

[2] صادق الحسني ، وخالد أمين، " **الأهمية النسبية: دراسة تحليلية انتقادية في ضوء معايير التدقيق الدولية**"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجمعة الأردنية المجلد 24، العدد 2، 1997، ص468

[3] نفس المرجع ،ص 469.

[4] خالد أمين عبدالله، " **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية** "، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2007، ص 130.

العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق:

ينص معيار التدقيق(ISA No.320) في الفقرة" 9 " "أن على مدقق الحسابات عند التخطيط لعملية التدقيق "الأخذ بالاعتبار الأمور التي تجعل البيانات خاطئة بشكل جوهري، حيث إن فهم المدقق للمنشأة وبيئتها يمثل إطاراً مرجعياً يستطيع من خلاله مدقق الحسابات عن طريق ممارسته لحكمة المهني في تقييم مخاطر الأخطاء وفي مساعدته في تحديد الأهمية النسبية "[1].

ويمكن القول:إن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر التدقيق أي كلما أرتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر التدقيق، ويجب على المدقق أن يأخذ هذه العلاقة في الحسبان عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات عملية التدقيق [2].

ويجب على مدقق الحسابات الأخذ بالاعتبار مخاطر التدقيق والأهمية النسبية على المستويات التالية[3]:

(أ). مستوى البيانات المالية:

يتم أخذ مخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية بعين الاعتبار خلال مرحلة التخطيط لإجراءات التدقيق ؛ إذ يجب على المدقق في هذه المرحلة القيام بعملية تقييم شاملة لمخاطر التدقيق في ضوء معرفته بأعمال العميل ، والقطاع الصناعي الذي يعمل فيه وإدارته، والبيئة المحيطة بالرقابة والعمليات ، ويكون هذا التقييم أساساً لتوفير المعلومات الأولية اللازمة للمنهج العام لمهمة التدقيق ، والاحتياجات المتعلقة بموظفي التدقيق ورسم الإطار العام الذي يتم بموجبه تحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات الإفرادية أو على مستوى مجموعة من المعاملات، وكجزء من التقييم الشامل للمخاطر، ويجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مدى إمكانية وجود مشاكل عامة مثل مشاكل السيولة والاستمرارية في المستقبل.

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين،"**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**"، مرجع سابق، ص 394.

[2] نفس المرجع،ص 394.

[3] خالد أمين عبدالله، " **علم تدقيق الحسابات: الناحية العملية** "، مرجع سابق، ص 23.

(ب). مخاطر التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات:

يتم توجيه معظم إجراءات التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعة المعاملات وبناء على ذلك، لا بد وأن يتم تحديد مخاطر التدقيق على هذا المستوى مع الأخذ بعين الاعتبار نتائج التقييم الشامل لمخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية.

وتقسم مخاطر التدقيق حسب ما جاء في معايير التدقيق والضمان الدولي(IAASB) في المعيار الدولي للتدقيق (ISA, No.400) والخاص بموضوع تقدير المخاطر والرقابة الداخلية على أن مخاطر التدقيق تتكون من المخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف [1].

- **المخاطر الملازمة (الجوهرية):**

عُرفت المخاطر الملازمة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في الفقرة "29 "من المعيار الدولي للتدقيق(ISA No.200) بأنها "قابلية رصيد حساب ما أو مجموعة من المعاملات للتحريفات التي يمكن أن تكون مادية منفردة أو عند تجميعها مع التحريفات الموجودة في أرصدة حسابات أو مجموعة معاملات أخرى مع افتراض عدم وجود نظام للرقابة الداخلية"[2].

ويشار -بعض الأحيان- للمخاطر الملازمة بالمخاطر الضمنية؛ حيث يرى"عبد الله" أن المخاطر الضمنية ترتبط بطبيعة العمل وبيئته وطبيعة أرصدة الحسابات والمعاملات، فالحسابات التي تعتمد في تقديرها بدرجة كبيرة على حكم الإدارة واجتهادها أو أنها معقدة في احتسابها كالتقديرات المحاسبية المعقدة أو تلك التي تمثل أصولاً متحركة أو مرغوبة كالمجوهرات أو تلك التي تكون على وجه الخصوص عرضة للتغيرات في ضوء طلب المستهلكين أو التقنية التي تؤثر في قيمتها، كل هذه الحسابات تكون مخاطرها الضمنية أكثر من غيرها"[3].

- **مخاطر الرقابة:**

تم تعريف مخاطر الرقابة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في الفقرة "29 "من المعيار الدولي للتدقيق(ISA No.200)، بأنها " تلك المخاطر الناتجة من حدوث تحريف في رصيد حساب ما أو في نوع معين من المعاملات والذي يكون جوهريا ،إذا أجتمع مع غيره من

---

(1) غسان فلاح المطارنة، " **تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 223.

(2) الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**"، مرجع سابق، ص،221.

(3) خالد أمين عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات :الناحية النظرية**"، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمّان،الأردن، 1999، ص23-24.

التحريفات في أرصدة أو أنواع أخرى من المعاملات والذي لا يمكن منعه أو اكتشافه من قبل الرقابة الداخلية"[1].

- **مخاطر الاكتشاف:**

تم تعريف مخاطرة الاكتشاف طبقاً لما جاء في معيار التدقيق(ISA No.200) الصادر من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمحدد في الفقرة رقم "31 "من المعيار بأنها " تلك المخاطر الناتجة عن خطأ في البيانات المالية ولا يمكن اكتشافها من قبل المدقق عند إجراء الإجراءات التفصيلية وقد تكون هذه الأخطاء موجودة في حساب معين أو عملية أو مجموعة عمليات وقد تكون مع أخطاء أخرى لبيانات أو ارصده[2].

وتكمُن مخاطر الاكتشاف وراء عدم تمكن إجراءات المدقق في اكتشاف التحريفات المادية التي يمكن أن تحدث أو توجد في البيانات المالية"محل التدقيق"ويعود السبب في ذلك إلى تطبيق إجراءات تدقيق غير فعالة سواء في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق أوفي مرحلة التنفيذ، وهناك بعض الأسباب التي قد تؤدي بمدقق الحسابات إلى الوقوع في مخاطر الاكتشاف من أهمها: [3]

1. استخدام أسلوب معاينة غير مناسب أو استخدام حجم عينة غير كافٍ.
2. الفشل في أداء إجراء تدقيق ضروري بسبب اعتبارات الوقت والكلفة.
3. استخدام إجراء تدقيق غير ملائم في موقف معين.
4. الفشل في التوصل إلى الاستنتاج الصحيح من خلال الاستعراض التحليلي وأدلة الإثبات.
5. الفشل في إجراء الاستفسارات المناسبة داخل الشركة وخارجها.

2-4-2-4 دراسة و فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة:

تعتبر دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية التي يرتكز عليها مدقق الحسابات الخارجي عند إعداد خطة التدقيق وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات التدقيق، إن ضعف أو قدره نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق، وإنما يحدد أيضاً العمق المطلوب في فحص تلك

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**"، مرجع سابق ،(2007)، ص،221.

[2] نفس المرجع ، ص،222.

[3] محسن بابقي عبد القادر، " **مدى اعتماد مراقب الحسابات على عاصر الرقابة الداخلية** "، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2004،ص 89.

الأدلة، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات التدقيق، والإجراءات التي يجــب التركيــز عليها بدرجة أكبر[1].

كما أشار معيار التدقيق الدولي (ISA, NO. 300) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاســبين الــ (IFAC) في الفقرة (9) ، أموراً عديدة من ضمن هذه الأمور" الحصول علــى أدلــة فيمــا يتعلق بفاعلية الرقابة الداخلية" [2].

وتمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية بدءاً بفهم عناصر هيكل الرقابة الداخليــة ومــروراً باختبارات الرقابة وانتهاءً بتحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها:

1. التقييم المبدئي للرقابة الداخلية:

بعد انتهاء مدقق الحسابات من إجراءات الاتفاق والتعاقد وإجراء المسح المبــدئي للمنشــأة موضع التدقيق والحصول على المعلومات والحقائق ذات العلاقة بها وغير ذلك من المعلومــات التي يرى ضرورتها يقوم بعملية تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية لتكوين تصور مبدئي عــن الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها كي يتسنى له تحديد الطريقة التي يقتفيها للوصول إلــى أهــداف التدقيق.

وعلى ضوء المعلومات التي حصل عليها من الدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية أن يقرر ما إذا كان سيستمر أو يمتنع عن ذلك ويتوقف قراره بالاســتمرار مــن عدمــه علــى الاستنتاجات التي حصل عليها بخصوص نظام الرقابة الداخلية [3].

ويجدر التنويه إلى أن مدقق الحسابات قد يتوصل من الدراسة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية إلى أحد الاستنتاجين التاليين: [4]

الأول: أن لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي حيث إنه لا يصلح بصفةٍ عامة لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات الأساسية في التدقيق ، وبناءاً على ذلك يتوجب علــى المدقق عدم إجراء أي دراسة أو تقييم تفصيلي والقيام بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد على الرقابة الداخلية.

---

[1] يوسف محمود جربوع،"**دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**"،مجلة المحاسب القانوني العربي، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،العدد107107، عمان، لأردن،تموز، 1998، ص 16.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص 334.

[3] ألفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل** "، مرجع سابق، ص 395 .

[4] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، " **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 250.

الثاني: أنه يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وهنا يتوجب على المدقق القيام بالدراسة والتقييم التفصيلي للرقابة الداخلية بغية تحديد درجة فاعليتها وتقدير المخاطر، وفي ضوء ذلك يتم تخطيط طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق [الاختبارات الأساسية] للحصول على الإثباتات.

2. التقييم التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية:

تقتضي هذه المرحلة من مدقق الحسابات أن يقوم بالتقييم التفصيلي والفهم الكامل للرقابة الداخلية بهدف التأكد من مدى فاعلية عناصر الرقابة في الوصول بالنظام إلى المستوى الذي يحقق فيه أهدافه بصورة سليمة.

وطبقاً للفقرة" 19" من نشرة معايير التدقيق (SAS No. 78) "في جميع عمليات التدقيق يجب أن يحصل المدقق على فهم لكل مكون من مكونات هيكل الرقابة الداخلية بالدرجة التي تكفي لتخطيط عملية التدقيق من خلال تنفيذ إجراءات يروم منها فهم تصميم السياسات والإجراءات الرقابية المتصلة بتدقيق القوائم المالية ، ومعرفة فيما إذا كانت هذه السياسات والإجراءات موضوعة موضع التطبيق ومن ثم استخدم ذلك الفهم وهذه المعرفة في: [1]

1. تحديد التحريفات المحتملة.
2. الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي تؤثر في وجود تحريفات مادية.
3. تصميم الاختبارات الأساسية.

وللحصول على الفهم الكامل لنظام الرقابة يجب على مدقق الحسابات دراسة وفهم كل مكون من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية، وتتكون عناصر الرقابة كما وردت في معيار التدقيق الدولي رقم(ISA, NO. 315) والخاص بـ" فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" في الفقرة رقم (43) من (بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، نظم المعلومات والاتصال؛ بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ ،الأنشطة الرقابية،متابعة أساليب الرقابة)[2].

أ. بيئة الرقابة:

يشير معيار التدقيق الدولي (ISA, NO. 315) إلى أن بيئة الرقابة تتمثل في مواقف ووعي وتصرفات المكلفين بالرقابة والإدارة العليا والمسند إليهم إدارة المنشأة تجاه أهمية الرقابة الداخلية ، وتضم بيئة الرقابة العديد من المكونات منها:النزاهة ، والقيم الأخلاقية، والالتزام بالكفاءة،

---

[1] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "**Statement of Auditing Standards No. 78-Considration of Internal control in a Financial Statement Audit**", Journal of Accountancy, Februar1996, p86.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص 356.

ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة الرقابة ، وفلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي، والهيكل التنظيمي، وتوزيع السلطات والمسؤوليات، وأخيراً السياسات والممارسات المتعلقة بالموارد البشرية[1].

ب. تقييم المخاطر:

يرى البعض أن مكونات الرقابة الداخلية بداية من بيئة الرقابة حتى المتابعة يجب أن تخضع إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها، ويقوم المدققون بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات في عملية التدقيق ، فإذا قامت الإدارة بتقييم المخاطر والاستجابة لها بفاعلية فإن المدقق يحتاج إلى تجميع دليل إثبات أقل مقارنة في حالة عدم الاستجابة لهذه المخاطر[2].

ج. نظم المعلومات والاتصال بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ:

يجب على المدقق الحصول على معرفة كافية بنظام المعلومات الخاص بالتقارير المالية، ويتكون هذا النظام كما أشار إليه معيار التدقيق رقم 315 في الفقرة رقم"8" ، والذي يشمل النظام المحاسبي من الإجراءات والسجلات التي أنشئت لمباشرة تسجيل ومعالجة وتقديم التقارير حول معاملات المنشأة والإبلاغ عنها ولتوفير المساءلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية[3].

كما على المدقق الحصول على معرفة كافية بنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك النواحي التالية: [4]

- فئات المعاملات في عمليات المنشأة الهامة بالنسبة للبيانات المالية .
- الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والإبلاغ عنها في البيانات المالية .
- السجلات المحاسبية سواء كانت الكترونية أو يدوية والمعلومات المدعمة والحسابات المعنية في البيانات المالية فيما يتعلق بمباشرة ، وتسجيل، ومعالجة المعاملات ، والإبلاغ عنها.
- كيف يلتقط نظام المعلومات الأحداث والظروف بإستثناء فئات المعاملات الهامة بالنسبة للبيانات المالية.
- عملية إعداد القوائم المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والافصاحات.

---

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص 363.

(2) أمين السيد لطفي ، " **التطورات الحديثة في المراجعة** "،مرجع سابق،ص 269.

(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص 365.

(4) نفس المرجع، ص 366.

د. **الأنشطة الرقابية:**

هي السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من أن الإجراءات الضرورية قد اتخذت لتحديد المخاطر المرتبطة ، بتحقيق أهداف المنشأة ،وبصفة عامة تقع إجراءات الرقابة داخل أربع مجموعات عريضة هي فحص الأداء، وتشغيل المعلومات، وضوابط الرقابة المالية بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات[1].

ه. **المتابعة:**

ينصرف معناها إلى عملية تقدير جودة أداء الرقابة الداخلية على مدار الوقت، أي المتابعة المستمرة، والتقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية لمعرفة ما إذا كانت تعمل كما ينبغي، ولتحديد مدى الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف وتفادي احتمال تقادم الرقابة الداخلية، ويتم تحقيق ذلك عن طريق أنشطة المتابعة المستمرة أو إجراء تقييمات مستقلة أو عن طريق الجمع بين الأسلوبين ،ومن الأشياء الأكثر شيوعاً في هذا الإطار المناقشة مع الإدارة[2].

3. اختبار مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية:

في حالة وجود نظام رقابة داخلية في منشأة "ما" فهذا لا يعني أن هذا النظام يتم تطبيقه فعلاً، لذا فإن على مدقق الحسابات التأكد من أن هذا النظام يتم تطبيقه فعلاً أم لا، وبهدف التأكد من ذلك يقوم مدقق الحسابات بإجراء اختبارات تسمى اختبارات الالتزام؛ إذ يتم أداء هذه الاختبارات بعد الانتهاء من الدراسة والتقييم المبدئي وتوثيق نظام الرقابة الداخلية واقتناع مدقق الحسابات بكفاية مواطن قوة النظام التي يمكن الاعتماد عليها، وتصمم هذه الاختبارات بهدف التأكد من وجود مواطن قوة النظام فعلاً، وأن المنشأة تتبع كافة تعليمات وإجراءات وسياسات النظام الموجودة في دليل الإجراءات؛ حيث تساعد هذه الاختبارات مدقق الحسابات في اتخاذ قراره النهائي بخصوص مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية [3].

ومن الإجراءات التي يجب أن تتضمنها اختبارات الالتزام كافة الإجراءات التي من شأنها فحص تفاصيل وتحليل وأرصدة العمليات وتحليل النسب وتحديد اتجاه التغييرات وفحص جميع

---

[1] جانيس م . روهيل ، وأندرسون ستيفن م . براج " **وظيفة المراقب المالي : دور المحاسب** الاداري"، الجزء الاول، ترجمة أحمد محمد زامل، مركز البحوث، المملطة العربية السعودية ،2001، ص89.

[2] ألفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل** "، مرجع سابق، ص 383 .

[3] وليم توماس، وأمرسون هنكي، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق** "، ترجمة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض،1998، ص 395.

الاستثناءات والحصول على الإقرارات من الإدارة والقيام بالتدقيق التحليلية والهدف من ذلك إثبات صحة المعلومات المدونة في السجلات المحاسبية والقوائم المالية[1].

ويرى أحد الباحثين أن أداء الاختبارات الهدف منه الحصول على دليل حول فاعلية تصميم أنظمة الرقابة الداخلية وتنفيذها وكذا التأكد من فاعلية السياسات والإجرءات المطبقة في منع واكتشاف الأخطاء ومن أن إجراءات الرقابة الداخلية تتم على مدار الفترة موضع التدقيق[2].

وللحصول على أدلة فيما يتعلق بفاعلية الرقابة الداخلية وذلك من خلال الاستفسار من الموظفين،وفحص المستندات والتقارير، والملاحظة ، وإعادة تنفيذ الإجراءات لدى العميل[3].

4. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية فبعد الانتهاء من جمع المعلومات المتعلقة بتصميم النظام وأداء اختبارات الالتزام للتأكد من أن إجراءات الرقابة قد تم تطبيقها كما وردت في النظام فإن مدقق الحسابات يكون في موقف يسمح له بالحكم على كفاءة وفاعلية النظام؛ إذ في ضوء الاختبارات التي قام بها قد يتوصل إلى أحد الاستنتاجات الثلاثة الآتية: [4]

1. سلامة نظام الرقابة الداخلية وسلامة تطبيق الوحدة الاقتصادية لإجراءاته وسياساته، وفي هذه الحالة فإن مدقق الحسابات يحتاج إلى أداء عدد محدود من الاختبارات الأساسية لتدقيق العمليات وأرصدة البيانات المالية لتأييد رأيه فيها.

2. سلامة نظام الرقابة الداخلية وعدم سلامة تطبيقه، وفي هذه الحالة يقوم بالتأكد من أن ذلك لا يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في التقارير المالية ففي هذه الحالة يقوم بالاستمرار في عملية التدقيق دون زيادة عدد الاختبارات الأساسية، أما إذا كان عدم تطبيق النظام يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في التقارير المالية فيجب على مدقق الحسابات أن يكثف من الاختبارات الأساسية لتعويض الضعف في تطبيق النظام.

3. ضعف نظام الرقابة الداخلية وعدم الالتزام بتطبيق إجراءاته، ففي هذه الحالة يمتنع مدقق الحسابات عن إبداء رأيه في البيانات المالية أو ينسحب من أداء مهمته.

---

[1] ياسين العيسي، "**تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان 34،35، 1998، ص 21.

[2] أحمد عبد الله النور،" **مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية**"، مرجع سابق، ص 71.

[3] ألفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل** "، مرجع سابق، ص 383 .

[4] وليم توماس، وأمرسون هنكي، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق** "، ترجمة احمد حامد حجاج، مرجع سابق ، ص ص 395– 396

5. تقييم مخاطر الرقابة:

يقصد بتقييم مخاطر الرقابة القيام بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشــأة وإعداد البيانات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية، وتتطلب عملية تقييم المخاطر تحليــل العوامــل المُنشِأة لها، وتحديد احتمالية حدوثها واتخاذ الإجراءات الضرورية للتحكم فيها وإدارتها لتخفيض حدة تأثير حدوثها إلى مستويات مقبولة ؛ والجدير بالذكر أن هدف الإدارة من تقييم المخاطر هنا يختلف عن هدف مدقق الحسابات، إذ تسعى الإدارة من وراء تقييم وتحليل مخاطر الرقابة إلــى التعرف على تلك المخاطر واحتمالية حدوث الأخطاء والغش والعمل على اتخاذ كل ما من شأنه تخفيضها، أما هدف مدقق الحسابات من تقييم مخاطر الرقابة فهو تحديد مستواها لمساعدته فــي تحديد مدى وطبيعة الإثباتات المطلوبة في عملية التدقيق[1].

ولتقيم مخاطر الرقابة يقتضي الأمر من مدقق الحسابات تقــويم مــدى فاعليــة سياســات وإجراءات هيكل الرقابة في منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء المادية في البيانات المالية ؛ ففــي حالة اعتقاده أن الرقابة الداخلية مصممة بصورة جيدة وتعمل كما هي موصوفة فــإن مخــاطر الرقابة تقيم بمستوى أقل، أما في حالة اعتقاده أن تصميم الرقابة غير جيدة وأنها لا تعمل كمــا هي موصوفة فإن مخاطر الرقابة تكون بمستوى أعلى، في حين إذا أسفر التقويم بــأن الرقابــة الداخلية لا يمكن الاعتماد عليها فإن على مدقق الحسابات تجاهل الرقابة الداخلية والاعتماد كلياً على التدقيق التفصيلي[2].

وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

توجد عدد من الوسائل التي يستخدمها مدققي الحسابات لفهم ودراسة وتقييم نظــام الرقابــة الداخلية،حيث يعد التوثيق مطلوبا في جميع مراحل التدقيق ويتم تدوين هذا الفهم والتقيــيم فــي أوراق عمل المدقق، وتتمثل الأساليب الشائعة في دراسة وتوثيق هذا الفهم بالتوصيفات السردية (المذكرات الوصفية) وخرائط التدفق وقوائم استقصاء .

1. **المذكرات الوصفية:**

تتكون المذكرات الوصفية من تعليقات مكتوبة فيما يتعلق بدراسة مدقق الحسابات لمكونات الرقابة الداخلية، عن طريق تلخيص الفهم الشامل للرقابة الداخلية وللسياســات والإجــراءات

---

[1] محسن بابقي عبد القادر، " **مدى اعتماد مراقب الحسابات على عاصر الرقابة الداخلية** "، مرجع سابق، ص 55.
[2] هادي التميمي، "**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**"، مرجع سابق ، ص 91.

الموضوعة المتعلقة بكل نوع من العمليات وتستخدم هذه الوسيلة عند تدقيق الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم نظراً لسهولة إعدادها وانخفاض تكاليفها[1].

2. خرائط التدفق:

خرائط التدفق هي : رسم بياني يستخدم الرمز لتمثيل المستندات ومسار تدفقها داخل النظام؛ولذلك تعمل على إيصال كل المعلومات الملائمة والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل ونظام الاعتماد داخل المنشأة، وبعبارة أخرى تظهر خرائط التدفق الدورة الكاملة لكل مستند أو سجل يستخدم داخل المنشأة،فتبدأ بتحديد مصدر المستند أو السجل، والتشغيل اللاحق لهذا المستند أو السجل وأوجه استخدامه وأخيرا ما يؤول إليه المستند أو السجل في نهاية المطاف؛ بالإضافة إلى ذلك فإن خرائط التدفق تظهر كيفية الفصل بين الواجبات وإجراءات الفحص الداخلي، ونظام الاعتماد الموجود[2].

3. قائمة الاستقصاء (الاستبانة):

يستخدم مدقق الحسابات الاستقصاءات المكتوبة كوسيلة لتوثيق إجابات العميل على الاستفسارات التي يوجهها المدقق إلى العاملين عن وسائل الرقابة التي تتبعها المنشأة تحت التدقيق ، والتي يعتقد من أنها ضرورية لمنع الانحرافات المادية في البيانات المالية، حيث يتم تصميم هذه الاستبانة بحيث تكون الإجابة بكلمة (نعم) أو(لا) فإذا كانت الإجابة بنعم، فيعني ذلك أن نظام الرقابة يفي بالغرض أي إلى مواطن القوة[3].

2-4-3 وضع خطة التدقيق

بعد انتهاء المدقق من الخطوات السابقة بوضع إستراتيجية التدقيق الشاملة يأتي بعد ذلك وضع خطة تدقيق بناء على المعلومات التي تم الحصول عليها، وتعبر خطة التدقيق عن المصطلح عن طريق معيار التخطيط الدولي الجديد للتدقيق ، حيث كانت المعايير السابقة تشير إلى خطة التدقيق على أنها برنامج المراجعة ، وطبقاً لمعيار التخطيط الدولي(ISA, NO. 300) ،في الفقرة" 13" يتعين على المدقق تطوير خطة التدقيق من أجل تقليل مخاطر التدقيق وبالشكل المقبول وتطبيق الإستراتيجية الشاملة للتدقيق.

---

[1] محسن بابقي عبد القادر، " **مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية** " ، **مرجع سابق**، ص 89.

[2] يوسف محمود جربوع،"**دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**"، مرجع سابق، ص 19.

[3] هادي التميمي، "**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**"، مرجع سابق ، ص 91.

وتشمل خطة التدقيق توضيحاً للإجراءات التفصيلية التي تتعلق بكل هدف من أهداف عملية التدقيق، فعند وضع خطة التدقيق يجب على مدقق الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار طبيعة الإجراءات التخطيطية التي سيقوم بها والتوقيت المناسب لكل إجراء[1].

فخطة التدقيق كما نص عليه معيار التدقيق الدولي(ISA, NO. 300) في الفقرة"14"تكون أكثر تفصيلاً من إستراتجية التدقيق الشاملة، فهي تتضمن تفاصيل عن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق عملية التدقيق من أجل الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية ، كما تشير الفقرة "15 " إلى أن خطة التدقيق تشمل على وصف لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، والإجراءات الإضافية عند مستوى الإثبات لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، وإجراءات التدقيق الأخرى المطلوب تنفيذها للعملية من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية، على سبيل المثال الاتصال المباشر مع محامي المنشأة[2].

إن إجراءات التدقيق الأساسية تقوم في الأساس على الاختبارات الأساسية الموسعة للعمليات وتفاصيل الأرصدة ،ويتم تصميم خطة التدقيق من ثلاثة أجزاء وتتكون من: الاختبارات الأساسية للعمليات، الإجراءات التحليلية، الاختبارات التفصيلية للأرصدة[3]، فعند إعداد خطة التدقيق والاختبارات الأساسية يجب على مدقق الحسابات مراعاة الآتي [4]:

1. تخصيص وقت وموارد أكبر للمجالات ذات المخاطر العالية أثناء أداء عملية التدقيق وذلك حسبما يتبين للمدقق من دراسته لطبيعة أعمال المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها، وتقدير مدى احتمال وجود غش وتقدير المخاطر الضمنية والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية ومخاطرها.
2. بالنسبة لأرصدة الحسابات المهمة والعمليات ذات الصلة بها فإنه يجب أن تحظى باهتمام أكبر في التدقيق عن المجالات الأقل أهمية.

وقبل تناول تصميم إجراءات التدقيق يرى الباحث أنه من الملائم توضيح مفهوم وأنواع الاختبارات الأساسية وهي على النحو الآتي:

---

[1] علي الذنيبات،" **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق** " مرجع سابق ، ص 156.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص 336.

[3] ألفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل** "،ترجمة محمد الديسطي ، مرجع سابق، ص ص 429-430.

[4] طارق حماد،" **موسوعة معايير المراجعة : شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**"،مرجع سابق،ص ص 110-111.

(أ) تعريف الاختبارات الأساسية:

تُعرف الإختبارات الأساسية بأنها " إجراءات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء والمخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر في أرصدة القوائم المالية" ويطلق على هذه الأخطاء والمخالفات بالأخطاء والمخالفات النقدية[1].

ويعرفها أحد الباحثين بأنها "إجراءات تصمم لتنصب مباشرة على المعاملات والأرصدة للتحقق من أن قيمها عادلة وذلك باختيار أنواع معينة من المعاملات والأرصدة والسجلات والمستندات والأصول وإخضاعها للاختبار بهدف الوصول إلى استنتاج بشأن مصداقية القوائم المالية ككل تمهيداً لإبداء رأي فيها[2].

(ب) أنواع الاختبارات الأساسية:

تأخذ الاختبارات الأساسية التي يقوم بها مدقق الحسابات ثلاثة أنواع من الاختبارات يوردها الباحث فيما يلي:

1. **الاختبارات الأساسية للعمليات:**

وهي عملية الفحص الذي ينصب على المستندات التي تؤيد العمليات المالية المتعلقة بحساب معين بغرض اكتشاف التحريفات المادية في توكيد معين، ويمكن القول إن الهدف من الاختبارات للعمليات يتمثل في تحديد مدى تحقق كل أهداف التدقيق المرتبطة بكل صنف من أصناف العمليات ، فعلى سبيل المثال ينفذ المدقق الاختبارات الأساسية للعمليات المالية لاختبار ما إذا كانت العمليات المسجلة تمثل عمليات حدثت بالفعل وفيما إذا كانت العمليات التي حدثت قد تم تسجيلها وأنها مسجلة بدقة وتم تسجيلها بالفترة الزمنية المناسبة وتم تبويبها وتلخيصها وترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام والملفات الرئيسية بشكل صحيح الأمر الذي يمكن المدقق من التحقق من صحة الإجماليات بدفتر الأستاذ العام[3].

2. **الإجراءات التحليلية:**

تنطوي الإجراءات التحليلية على استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد منطقية رصيد حساب ما كما أنها تعتبر الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية فضلاً عن أنها تساعد في اكتشاف الأحداث غير العادية أو العلاقات غير العادية بالبيانات المسجلة فعلى سبيل المثال قد يتطلب خطة التدقيق من المدقق ضرورة تدقيق الأرصدة غير العادية والكبيرة

---

[1] ألفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل** "،ترجمة محمد الديسطي ، مرجع سابق، ص 430 .

[2] يوسف عبده راشد الرباعي،"**إستراتيجية المراجعة : دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**" مرجع سابق ، ص26.

[3] نفس المرجع، ص 27 .

لحسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد وهو ما يطلق عليه البعض بالفحص التحليلي والإنتقادي[1].

3. **الاختبارات التفصيلية للأرصدة:**

تركز الاختبارات التفصيلية للأرصدة على الأرصدة الختامية بدفتر الأستاذ العام لحسابات قائمة الدخل والميزانية إلا أنها تركز بشكل أساسي على أرصدة الميزانية العمومية حيث تهدف إلى التعرف على مدى صحة القيم النقدية للحسابات ومن أمثلة ذلك المصادقات على أرصدة الدائنين، وتعد هذه المصادقات من الاختبارات الهامة نظراً للحصول عليها من مصدر محايد عن الجهة الخاضعة للتدقيق الأمر الذي يؤدي إلى الاعتماد عليها بشكل كبير[2].

وكما ذكرنا سالفاً فإن خطة التدقيق تتناول تفاصيل عن طبيعة وتوقيت ونطاق ومدى إجراءات التدقيق التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق عملية التدقيق من أجل الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية ، ويتناول الباحث بالتفصيل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق كالأتي:

1. طبيعة إجراءات التدقيق :

تشير طبيعة إجراءات التدقيق من حيث غرض المدقق عند قيامه بعملية التدقيق إلى ثلاثة إجراءات وهي كالتالي:

1-1 إجراءات التوصل لفهم المنشأة بما فيها رقابتها الداخلية:

إن الهدف من هذا الإجراء هو التوصل إلى فهم بيئة الرقابة الداخلية وتوفير الأدلة التي تدعم هذا الفهم، وكذا فهم الرقابة الداخلية تنفيذاً لمعيار التدقيق رقم (1SA, NO. 315) والخاص بـ "فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" حيث نص المعيار في الفقرة رقم "17" على الإجراءات التي يجب على مدقق الحسابات الخارجي أخذها في الاعتبار عند الحصول على فهم كافٍ للمنشأة وذلك لتقييم المخاطر فضلاً عن ذلك مرعاه تلك المخاطر في تصميم خطة التدقيق ويجب أن تكون الإجراءات كحد أدنى من الأتي:[3]

(أ) الاستفسار من الإدارة وآخرين داخل المنشأة :

هنالك الكثير من المعلومات التي يحصل عليها المدقق من خلال الاستفسارات يمكن الحصول عليها من الإدارة وأولئك المسئولين عن إعداد التقارير المالية فإن الاستفسارات من الآخرين ضمن

---

[1] وليم توماس، وأمرسون هنكي، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق** "، ترجمة احمد حامد حجاج، مرجع سابق ، ص 338.

[2] أحمد عبد الله النور،" **مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية**"، مرجع سابق، ص 95.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص ص 347-349.

الوحدة مثل موظفي التدقيق الداخلي والإنتاج والموظفين الآخرين الذين لهم مستويات مختلفة من الصلاحية قد تكون نافعة في تزويد المدقق بمنظور مختلف في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، ومن هذه الاستفسارات الموجهة إلى:

1. المكلفين بالرقابة: قد تساعد المدقق في فهم البيئة التي يتم فيها إعداد البيانات المالية.
2. موظفي التدقيق الداخلي: قد تتعلق بأنشطتهم الخاصة بتصميم وفاعلية الرقابة الداخلية للوحدة، وما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرض لأية نتائج تم التوصل إليها من هذه الأنشطة.
3. الموظفين المشاركين في مباشرة أو معالجة أو تسجيل معاملات معقدة أو غير عادية: قد تساعد المدقق في تقييم مدى مناسبة اختيار وتطبيق سياسات محاسبية معينة.
4. المستشار القانوني الداخلي :قد تتعلق بأمور مثل المقاضاة والامتثال للقوانين والأنظمة والمعرفة بالاحتيال أو الاشتباه بالاحتيال الذي يؤثر على الوحدة والضمانات والالتزامات بعد البيع والترتيبات مثل المشاريع المشتركة مع شركاء العمل ومعنى شروط العقد.
5. موظفي التسويق أو المبيعات: قد تتعلق بالتغيرات في استراتيجيات التسويق للوحدة أو اتجاهات البيع أو الترتيبات التعاقدية مع عملائها.

(ب) الإجراءات التحليلية:

تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية، ومبالغ ونسب واتجاهات قد تشير على أمور لها دلالات بالنسبة للبيانات المالية والتدقيق، وعند أداء الإجراءات التحليلية مثل إجراءات تقييم المخاطر يقوم المدقق بتطوير توقعات خاصة بعلاقات تبدو منطقية يتوقع بشكل معقول أن تكون موجودة، وعندما تنتج مقارنة هذه التوقعات مع المبالغ أو النسب المسجلة التي تم تطويرها من مبالغ مسجلة علاقات غير عادية أو غير متوقعة على المدقق اعتبار هذه النتائج عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، على أنه عندما تستخدم هذه الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة عند مستوى عال فإن نتائج هذه الإجراءات التحليلية توفر فقط دلالة مبدئية واسعة حول ما إذا كان هناك خطأ جوهري، وتبعًا لذلك على المدقق اعتبار نتائج هذه الإجراءات التحليلية إلى جانب المعلومات الأخرى التي جمعت لتحديد مخاطر الأخطار الجوهرية.

(ج) الملاحظة والفحص:

قد تدعم الملاحظة والفحص الاستفسارات للإدارة وللآخرين والإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق، وتشمل زيارة المدقق لموقع المنشاة ومرافق المصنع وملاحظة أنشطة وعمليات المنشاة، وفحص المستندات والسجلات وأدلة الرقابة الداخلية.

وتغطي هذه الإجراءات مجالات واسعة تتراوح ما بين ملاحظة الأنشطة المحددة للمنشأة وفحص المستندات وقراءة التقارير التي تعدها الإدارة، كم أن زيارة موقع الشركة وأماكنها تساعد المدقق في فهم أفضل لأعمال وأنشطة العميل.

وعندما ينوى المدقق استخدام المعلومات الخاصة بالوحدة وبيئتها التي حصل عليها في فترات سابقة فإنه يجب عليه تحديد ما إذا كانت قد حدثت تغييرات قد تؤثر على صلة هذه المعلومات بعملية التدقيق الجارية، وبالنسبة للعمليات المستمرة تساهم الخبرة السابقة للمدقق في الوحدة في فهمها، فعلى سبيل المثال توفر عادة إجراءات التدقيق التي تم أداؤها في عمليات تدقيق سابقة أدلة تدقيق بشأن الهيكل التنظيمي للوحدة والعمل وأساليب الرقابة، وكذلك معلومات حول الأخطاء السابقة، وما إذا كانت قد صححت أم لا في الوقت المناسب؛ مما يساعد المدقق في تقيم مخاطر الأخطاء الجوهرية في عملية التدقيق الجارية، على أن هذه المعلومات قد تكون أصبحت غير ذات صلة من خلال التغييرات في الوحدة أو بيئتها، وعلى المدقق عمل استفسارات وأداء إجراءات تدقيق مناسبة أخرى مثل ملاحظة الأنظمة لتحديد ما إذا كانت قد حصلت تغييرات قد تؤثر على كون هذه المعلومات مناسبة أم لا.

2-1. إجراءات لغرض اختبارات الرقابة:

إن هدف مدقق الحسابات من فهم الرقابة الداخلية يتمثل في تقدير خطر الرقابة لكل هدف من أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية ، ففي حالة اعتقاده من أن سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية قد تم تصميمها على نحو فعال سيقوم بتقدير الذي يعكس هذا التقييم وللتوصل إلى هذا التقدير للخطر يجب أن يكون خطر الرقابة محدوداً بالمستوى الذي تدعمه الأدلة، ويطلق على هذه الإجراءات التي يتم استخدامها للتوصل إلى هذه الأدلة باختبارات الرقابة.

ومن الإجراءات المستخدمة في اختبارات الرقابة (اختبارات الالتزام) وكافة الإجراءات المتمثلة في الاستفسار، وفحص المستندات والتقارير وملاحظة الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية وتنفيذ الإجراءات لدى العميل، وذلك لغرض تدعيم التقييم المبدئي الذي تم لنظام الرقابة الداخلية،

وعما إذا كانت مطبقة وتعمل كما هو مخططٌ لها وبصورة مستمرة وفاعلة وهو ما سبق الحديث عنه أيضاً في مرحلة فحص وتقييم الرقابة الداخلية[1].

3-1 إجراءات لغرض تنفيذ الاختبارات الأساسية:

تتمثل الاختبارات الأساسية بإجراءات يتم تصميمها من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وهي تشمل اختبارات لتفاصيل المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإجراءات التحليلية[2] .

4-1 وسائل تنفيذ إجراءات التدقيق :

يستخدم مدققو الحسابات العديد من الوسائل لغرض تنفيذ الاختبارات الأساسية والحصول على أدلة الإثبات ، وبمعنى آخر تشير إلى وسائل وأساليب التدقيق التي تستخدم في اختبار القوائم المالية والتحقق من مصداقيتها للحصول على أدلة وقرائن الإثبات التي تمكن المدقق من إبداء رأيه وتعزيز تقريره.

وغالباً ما يتم الحصول على أدلة الإثبات عن طريق الاختبارات التي يجريها مدقق الحسابات، حيث أفرزت ممارسات التدقيق وأدبياتها العديد من الإجراءات والتي أصبحت شائعة الاستخدام، فقد نص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني الصادر عن **AICPA** في عام 1972 أن هناك أربعة إجراءات أساسية يمكن بواسطتها جمع أدلة الإثبات وتتمثل في:الفحص،و الملاحظة، والمصادقات، والاستفسارات [3].

2. نطاق الإجراءات التدقيق:

ويعني كمية إجراءات التدقيق المراد تنفيذها ومدى عمق العمل المطلوب لتطبيقها، ويجدر التنويه إلى أن القرار المتعلق باختيار أي من إجراءات التدقيق يخضع لتقدير المدقق وفقاً لما يراه مناسباً وضرورياً للوصول إلى القناعة الإثباتية؛ إذ أن وظيفة الإثبات تقوم على أساس وجود نوع ما من الاتصال بين القوائم المالية للمنشأة "محل التدقيق" وفكر وروح المدقق ذاته ، والذي عادة ما يعتمد على مجموعة من قرائن الإثبات التي يتم تقييمها بمعرفته إلا أنه لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية: [4].

---

[1] ألفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل** "،ترجمة محمد الديسطي ، مرجع سابق، ص 440.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص ص 414-412.

[3] يوسف عبده راشد الرباعي ،"**إستراتيجية المراجعة : دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**" مرجع سابق ، ص35.

[4] طارق حماد ، " **موسوعة معايير المراجعة : شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**"، مرجع سابق، ص ص266،267

1. أن يكون الإجراء ذا صلة وثيقة بالأهداف الواجب تحقيقها واستيفاؤها، فالجرد المادي للأصول الثابتة، على سبيل المثال يوفر دليل إثبات بخصوص توكيد الوجود ولكنه ليس وثيق الصلة بهدف التحقق من توكيد الملكية.

2. أن معظم إجراءات التدقيق تعاني بعض أوجه القصور الذاتي، ولهذا يتوجب على المدقق أن يراعي التكامل بينها، بمعنى أن هذه الإجراءات يكمل بعضها البعض ونادراً ما يتم الاعتماد على إجراء واحد بمفرده؛ إذ بإمكانه استخدام العديد منها أو ربما يستخدمها جميعاً في تدقيق فقرة معينة كما هو الحال في تدقيق فقرة المخزون.

3. فضلاً عن الأمور السابقة، يضيف أحد الباحثين أن نوع الإجراء التدقيقي الذي من الممكن استخدامه ومدى عمق العمل المطلوب لتنفيذ الإجراء التدقيقي بحد ذاته يتأثر حتماً بثلاثة عوامل رئيسية يمكن بيانها فيما يلي: [1]

- تقدير المدقق لمخاطر إمكانية احتواء رصيد حساب ما للتحريفات وتحديده لقيمة تلك التحريفات ومدى اعتبارها جوهرية (ذات أثر مادي).
- كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق.
- مقدرة الأدلة الإثباتية على الإقناع.

3. توقيت إجراءات التدقيق:

إن المقصود بتوقيت إجراءات التدقيق اختيار الوقت المناسب لتنفيذ هذه الإجراءات ووضع النظام الملائم للقيام بها وهو عادةً ما تتضمنه خطة التدقيق.

ففضلاً عن تحديد الإجراءات اللازمة لتوفير الإثباتات المقنعة يتوجب على المدقق أن يحدد وقت تنفيذ تلك الإجراءات ؛ حيث يرى البعض أن القرارات المتعلق بتوقيت إجراءات التدقيق تعتمد جزئياً على الهدف منها كما هو الحال في تقييم النظم، وجزئياً على عوامل أخرى مثل كون أدلة متاحة قبل نهاية الفترة المحاسبية أم في تاريخ الميزانية أو بعده وما إذا كان بالإمكان تصميم الاختبارات الأساسية في غياب الاعتماد على الرقابة الداخلية[2].

---

[1] أحمد النور، "**مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية**"، مرجع سابق، ص 96.

[2] وليم توماس، وأمرسون هنكي، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق** "، ترجمة احمد حامد حجاج، مرجع سابق ، ص 340.

إن الإجراءات التي تنفذ لغرض إجراء الاختبارات الأساسية قد يؤدى قسم منها أثناء الفترة المحاسبية، وقسم في نهاية الفترة المحاسبية بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية والقسم الآخر قد يشمل الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

ويعتمد قرار توقيت إجراءات التدقيق لغرض الاختبارات الأساسية على العديد من الاعتبارات تتمثل في الآتي :

أولاً: تاريخ الارتباط بمهمة التدقيق:

لا ريب أن تكليف المدقق بمهمة التدقيق وقبوله لذلك في وقت مبكر قبل انتهاء الفترة المحاسبية أمر في غاية الأهمية ومفيد للمدقق والمنشأة معاً، فمن جهة يمكن المدقق من استثمار ذلك الوقت في إنجاز جانب من مهام التدقيق، وبهذا يتفادى العمل بوتيرة عاجلة في مراحل التدقيق اللاحقة وتَحمل أعباء الوقت الإضافي الناتج عنها، ومن جهة أخرى يشكل إنجاز التدقيق في الوقت المحدد ميزة للمنشأة أيضاً وذلك بتفادي تأخير نشر بياناتها المالية، ومن ثم حصولها على مزايا عديدة كتلك التي تمنحها الجهة الضريبية[1].

ثانياً: طبيعة الفقرة أو الرصيد المراد تدقيقه:

فالأرصدة ذات الطبيعة الجارية كالموجودات والمطلوبات المتداولة وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، يفضل تدقيقها بعد إعداد البيانات المالية لجمع الإثباتات بصدد عدالتها وعلى وجه الخصوص التحقق من سلامة الفصل بين المعاملات للفترات المحاسبية وكذا التحقق من الوجود لبعض العناصر كالجرد المادي للمخزون والأوراق المالية والتجارية[2].

أما الأرصدة ذات الطبيعة غير المتداولة كالأصول والمطلوبات الثابتة، فيمكن للمدقق إنجاز الجزء الأكبر من إجراءات تدقيقها خلال الفترة المحاسبية ؛ إذ يقوم بالتحقق من سلامة تدوير الأرصدة الافتتاحية لتلك الحسابات وتدقيق أية إضافات إليها أو استبعادات منها وذلك خلال الفترة المحاسبية دون الانتظار إلى نهاية الفترة المالية لما لذلك من فوائد تتمثل في تحقيق الكفاءة والفاعلية من تدقيق تلك البنود[3].

---

[1] يوسف عبده راشد الرباعي ،"**إستراتيجية المراجعة : دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**" مرجع سابق ، ص54.

[2] Boynton, William C. & Raymond N. Jonson & Walter G. Kell, , "**Modern Auditing**", 7th ed., Jone Wiley & Sons, Inc., New York,2001, p.78.

[3] Rittenberg Larry, E. & Schwieger, Bradley J., "**Auditing Concepts for a Changing Environment"**, Environment", 3rd ed., Harcout, Inc, New York,2001, p.296.

ثالثاً: طبيعة الإجراء ذاته:

كما هو الحال في عمليات مراقبة جرد المخزون والنقدية الموجودة في الخزينة والأوراق المالية والتجارية؛ إذ يستلزم الأمر تنفيذ إجراءات الجرد في نهاية الفترة المحاسبية، كذلك يتطلب الأمر أن يشمل الجرد فروع الوحدة الاقتصادية وإتمام عمليات الجرد في وقت واحد، لقطع الطريق أمام أي ممارسات غير مشروعة قد تحدث، ومن ذلك انتقال كميات وأصناف من المخزون بين مستودعات الوحدة الاقتصادية وبينها وبين فروعها.

2-4-4 تنفيذ عملية التدقيق:

نص معيار التدقيق الدولي رقم 300 في الفقرة "16 "أثناء سير عملية التدقيق على المدقق تحديث إستراتجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وتغييرهما حسب ما هو ضروري[1] .

ويشير نفس المعيار في الفقرة رقم "17 "إلى أن المدقق قد يحصل على أدلة-عند قيامه بعملية التدقيق- تتعارض مع الأدلة التي حصل عليها أثناء قيامه بتقييم فاعلية الرقابة الداخلية،وبناءً عليه فإنه يتوجب على المدقق إعادة تقييم إجراءات التدقيق المخططة بناءً على التقييم المعدل للمخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات لبعض أو جميع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، بالإضافة إلى ذلك يجب تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق نتيجة الظروف.

2-4-5 التوجيه والإشراف والمتابعة:

إن عملية الإشراف تتضمن في توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.

وأشار معيار التدقيق الدولي(ISA, NO. 300) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ضمن الفقرة رقم(18)، أن على مدقق الحسابات التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق عملية التدقيق ومراجعة عملهم [2].

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص 336.

[2] نفس المرجع، ص 337.

فدرجة التوجيه والإشراف والمتابعة على أعضاء فريق عملية التدقيق كما نص عليه المعيار في الفقرة رقم (19) ومراجعة عملهم تعتمد أساساً على عدد من العوامل منهـــا(حجـــم وتعقيـــد المنشأة، مجال التدقيق، مخاطر الأخطاء الجوهرية، قدرات كفاءة المكلفين بمهمة التدقيق)

فعملية التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق عملية التدقيق كما نصت عليه الفقرة رقم"20" من المعيار تتقرر بناءً على المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، فكلما زادت درجة المخاطر فإن على المدقق زيادة درجة التوجيه والإشراف على أعضاء فريق عملية التدقيق وأداء تدقيق أكثر تفصيلاً لعملهم ، وبالمثل على المدقق تخطيط طبيعـــة وتوقيـــت ومدى تدقيق عمل فريق التدقيق بناءاً على قدرات وكفاءة الأفراد الأعضاء فـــي فريـــق عمليـــة التدقيق الذين يقومون بأداء عملية التدقيق[1].

فالمشرف على عملية التدقيق يكون مسؤولاً عن التحقق من أن كل إجراء مـــن إجـــراءات التدقيق قد أعطي إلى الشخص المناسب والقادر على تنفيذه بكفاية ومقدره عالية ، بالإضافة إلى ذلك فإن عناصر الإشراف الأخرى تشمل الأتي :[2]

1. إرشاد المساعدين.
2. إبلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية التدقيق.
3. فحص العمل المنتهي.
4. إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء فريق عملية التدقيق.

و يري البعض أن معظم العمل يتم أساساً من خلال المساعدين؛ لذا فإن على المشرف التأكد من كفاية عملية الفحص، وفي حالة إذ كانت عملية التدقيق من الكبر الذي يستدعي وجود أكثـــر من مساعد أول فيجب في هذه الحالة وجود سلسلة من القيادات بحيث يخضع الجميع لمشـــرف واحد يكون في مركز الرئاسة ، كما أن على المشرف التأكد من كفاية الفحص ومتابعة ما يحدث في عملية التدقيق وتقويم عمل المساعدين عن طريق دراسة أوراق العمل التي تم إنشاؤها أثناء عملية الفحص [3].

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص 337.

[2] وليم توماس، وأمرسون هنكي، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق** "، ترجمة احمد حامد حجاج،مرجع سابق ، ص ص 275- 276.

[3] مصطفى عيسى خضير،" **المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات**"، مرجع سابق ، ص ص 39-40.

وفي السياق نفسه، فإن عملية الإشراف تتضمن حسب ما نــص عليــه المعيــار التــدقيق الدولي(ISA, NO. 220) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ضمن الفقرة رقــم (24) الآتي: [1]

1. متابعة تقدم عملية التدقيق.

2. الأخذ بعين الاعتبار قدرات وكفاءات أعضاء فريق عملية التدقيق، وما إذا كــان لــديهم الوقت الكافي لأداء عملهم ومدى فهم فريق التدقيق للتعليمات وما إذا كان العمل يتم حســب الأسلوب المخطط لعملية التدقيق.

3. تداول المسائل الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق.

4. تحديد الأمور الهامة التي يجب التشاور بشأنها من قبل الأعضاء الأكثر خبرة في فريق العملية خلال عملية التدقيق.

2-4-6 توثيق عملية التدقيق:

إن المقصود من عملية التدقيق هو الحصول على قدر كافٍ من المعلومات التــي تمكــن مدقق الحسابات من إبداء رأيه في دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي يقوم بفحصها، وعند جمع المدقق للأدلة المؤيدة لرأيه فإنه يجب أن يكون لديه الوسيلة لدراسة هذه الأدلة فيما بعد والرجوع إليها.

فالوسيلة التي يجب أن يقوم مدقق الحسابات بإعدادها تتمثل في توثيق عملية التدقيق من خــلال أوراق العمل، فأوراق العمل هي الوسيلة التي يستعملها المدقق لتجميع الأدلة التي يحتاج إليهــا لتأييد رأيه في القوائم المالية[2].

ولأهمية توثيق عملية التدقيق فقد ألزم معيار التدقيق الدولي رقم 300 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في الفقرة رقم(22)، مدقق الحسابات بتوثيق إســتراتيجية التــدقيق وخطة التدقيق بما في ذلك أي تغييرات قد تحدث أثناء عملية التدقيق.

كذلك نص المعيار في الفقرات (23- 25) أن على المدقق توثيق الأتي: [3]

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص 337.

[2] مصطفى عيسى خضير،" **المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات**"،مرجع سابق، ص 259.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** "مرجع سابق، ص 337-338.

1. توثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة على شكل مذكرة تحتوي علـــى القـــرارات الرئيســـية المتعلقة بالنطاق والتوقيت والأداء الشامل لعملية التدقيق.
2. توثيق خطة التدقيق لبيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقيـــيم المخـــاطر وإجـــراءات التدقيق الإضافية.
3. توثيق أي تغيرات تتم أثناء عملية التدقيق.

فالهدف من إعداد وتوثيق عملية التخطيط تكمن في مساعدة مدقق الحسابات على تقديم التأكيدات المناسبة بأن عملية التدقيق قد تم أداؤها وفقاً للمعايير المتعارف عليها؛حيث يرى الـــبعض بـــأن تحقيق تلك الأهداف يتطلب من مدقق الحسابات أن يقوم بالإجراءات التالية: [1]

1. توثيق جميع الأمور المهمة والتي تقدم أدلة تدعم الرأي الرقابي بأن إجراءات التـــدقيق قـــد تمت وفق معايير التدقيق الدولية.

2. إعداد أوراق عمل كافية ومكتملة ومفصلة أثناء عملية التدقيق لتعطـــي صـــورة واضـــحة وشاملة لإجراءات التدقيق لضمان توثيق كل التفاصيل والمشاكل التي واجهت المدقق أثناء فترة التدقيق.

3. مراعاة شكل ومحتوى أوراق العمل حيث يجب أن تصمم بالأسلوب الذي يناسب ظـــروف التدقيق الذي تمارسه المنشأة.

4. توثيق جميع إجراءات التخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الـــذي تـــم وتحديد النتائج والاستنتاجات التي تم التوصل إليها من الأدلة التي حصل عليها.

5. اتخاذ الإجراءات الملائمة وسلامة أوراق العمل والحفاظ عليها للفترة الكافيـــة التـــي تلبـــي احتياجات التدقيق وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية لحفظ الملفات.

ويرى الباحث أن عملية التوثيق من أهم العمليات التي يقوم بها أي إنسان، فهي المحصلة الفكرية لأي عمل يوضع على الورق وذلك لأسباب كثيرة تعتمد على نوع الفكر الذي يقوم به الإنسان والتخطيط من أهم العمليات الفكرية التي يقوم بها الإنسان، وبالتالي فان أهداف التوثيق تفيد في أمور كثيرة، منها اطلاع الآخرين وتصبح دليلاً لأعضاء فريق عملية التدقيق بالرجوع إليه.

---

[1] أشرف المقطري ، سماح الحمادي ،" **تخطيط عملية المراجعة وإعداد أوراق العمل** "، مجلة الرقابة ، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء ، الجمهورية اليمنية، العدد (8) يونيو، 2007، ص 27.

وعادة ما يتم توثيق عملية التخطيط الذي يقوم به مدقق الحسابات في أوراق العمل إلى قسمين هما:

1. **الملف الدائم:** وأهم ما يجب أن يحتويه الملف الدائم جميع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية والمعلومات التي تتعلق بالسنوات السابقة ومن الأمثلة على هذه المعلومات:

- عقد التأسيس والنظام الأساسي للشركة والمعلومات التي تتعلق بتأسيس الشركة واسمها وعنوانها وطبيعة نشاطها.
- معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والسياسات والإجراءات التي يشملها النظام .
- النظام المالي للشركة.
- دليل الحسابات ،ودليل الإجراءات ، والهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة وللمنشأة ككل.
- المعلومات الخاصة بالأسهم والسندات والتعاقدات.
- ملخص بالمبادئ المحاسبية المستخدمة.
- القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.
- موازين التدقيق والكشوف الخاصة بالسنوات السابقة.
- رسائل الارتباط ورسائل التمثيل والتقارير المستلمة والمرسلة في السنوات السابقة.
- خطط وبرامج التدقيق للسنوات السابقة.
- تقارير المدقق للسنوات السابقة.

2. **الملف الجاري:** ويشتمل عادة على تلك البيانات المتعلقة بالسنة موضوع الفحص الحالي ، ومن الأمثلة على هذه المعلومات :

- رسالة الارتباط للسنة الحالية.
- خطط وبرامج التدقيق.
- جميع ملاحظات المدقق واستفساراته التي نشأت من خلال عملية الفحص وردود المنشأة على هذه الملاحظات والاستفسارات والإجراءات التي أتبعها بالنسبة للنقاط التي أثيرت.
- قائمة الاستقصاء الجارية عن نظام الرقابة الداخلية .
- ميزان التدقيق.
- التسويات المختلفة التي أجراها المدقق على القوائم المالية.
- الكشوفات التحليلية التفصيلية (مرفقات الميزانية) ، وتشمل تحليلاً للبنود المهمة لحساب الأرباح والخسائر وتحليلا تفصيليا لبعض عناصر الميزانية ككشف المدينين والدائنين.

- ملخصات لمحاضر جلسات مجلس الإدارة والتي قد يكون لها أثر على الحسابات.
- ملخصات للعقود المهمة التي لها أثر على الحسابات.
- نسخة من الميزانية وحسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع.
- صورة عن التقرير النهائي.

وتعد أوراق العمل التي تم إعدادها خلال عملية التدقيق_بما فيها تلك الأوراق التي تعد بواسطة العميل ملكاً للمدقق، ولا يمكن لأحد غير المدقق الحق في التعامل قانوناً بما في ذلك العميل إلا في حالة واحدة فقط وهي حالة الاستدعاء الرسمي من قبل المحكمة لاستخدامها كدليل قانوني [1].

[1] ألفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل** "، ترجمة محمد الديسطي، مرجع سابق، ص 307 .

2-5 نبذة عن مهنة التدقيق بالجمهورية اليمنية:

2- 5-1: تطور مهنة التدقيق في الجمهورية اليمنية:

تعد مهنة تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية (قبل قيام الوحدة) حديثة العهد نسبياً مقارنة بالعديد من الدول، ففي الشطر الشمالي من اليمن صدر أول قانون ينظم مهنة المحاسبة والتدقيق في عام 1976م وهو القانون رقم (99) لسنة 1976 بشأن نظام المحاسبين القانونيين،وقد تضمن هذا القانون: [1]

1. تحديد الشروط اللازمة لمزاولة المهنة وشروط منح الترخيص
2. حقوق وواجبات ومسؤوليات تدقيق الحسابات بما يتفق وأصول ممارسة المهنة.
3. تشكيل لجنة المحاسبين القانونيين وتكليفها بالعديد من المهام وأبرزها:

- دراسة طلبات الحصول على إجازة محاسب قانوني ورفع التوصيات اللازمة بها.
- وضع الاقتراحات بهدف تحسين وتطوير مهنة تدقيق الحسابات.
- دراسة كافة الأمور والقضايا المتعلقة بالمحاسبين القانونيين.

أما في الشطر الجنوبي من اليمن وبعد الاستقلال سنة 1972 صدر القانون رقم 16 بالشأن الخاص بإنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ؛ حيث كانت الجهة الوحيدة المكلفة بالرقابة على حسابات الموازنة العامة للدولة وملحقاتها، وفي وقت لاحق ألغي هذا القانون وحل محلـــه القانون رقم 82 لسنة 1982[2].

ويرى أحد الباحثين أن عقد التسعينات يعد بمثابة العصر الذهبي_ إن صح التعبير_ لمهنـــة تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية ؛ إذ حظيت خلاله باهتمام كبير من قبل الدولة (أي عقب تحقق الوحدة اليمنية في 22 مايو 1990م)، حيث تمثل مرحلة التشريع وبناء الدولة الحديثة حيث تبنت خلال هذه الفترة برنامج الإصلاح المالي والإداري مع البنك والصندوق الدوليين، كما تبنت برامج الخصخصة، وأطلق على هذه المرحلة برحلة العودة إلى القطاع الخاص [3]،

وفي السياق نفسه، يرى أحد الباحثين أنه بتحقيق الحلم اليمني المتمثل في إعادة توحيد اليمن سنة 1990م ازدادت الطموحات بتفعيل دور الرقابة المالية العليـــا وتنظـــيم مهنـــة المحاســـبة

---

[1] منصور ياسين الأديمي،" **دور جمعية المحاسبين القانونيين في تطوير الأداء المهني في الجمهورية اليمنية في ضوء معايير المراجعة الدولية**"، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء،مارس-سبتمبر، 2005، ص 13.

[2] أحمد عبدالله عمر العمودي ،"**دور المراجع الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرار في الشركات المساهمة اليمنية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن،2001 ص57.

[3] محسن بابقي عبد القادر،"**مسؤولية مراجع الحسابات عند إكتشاف التضليل في القوائم المالية** "،أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا،2007،ص 126.

والتدقيق، واستجابة لهذه الطموحات صدرت العديد من التشريعات المنظمة للتدقيق والمساهمة في خلق الحاجة إليها، ومن أهم هذه التشريعات[1]:

1. القانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
2. القانون رقم (31) لسنة 1992م بشأن نظام المحاسبين القانونيين والذي بموجبه تم تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين.
3. القانون رقم (34) لسنة 1991م بشأن الشركات ومن ثم القانون رقم 22 لسنة 1997م.
4. قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم 26 لسنة 1999م البديل عن القانون رقم 31 لسنة 1992م بشأن نظام المحاسبين القانونيين.
5. قانون الشركات التجارية رقم (15) لسنة 1999م البديل عن القانون رقم 22 لسنة 1997م والقانون رقم 34 لسنة 1991م.

ووفقا للقانون رقم (26) تمثل درجة البكالوريوس_تخصص محاسبة_الحد الأدنى من المتطلبات العلمية للحصول على إجازة مزاولة مهنة التدقيق، كما عليه أن يجتاز الامتحان المقرر لذلك باستثناء حملة مؤهل الدكتوراه تخصص محاسبة، ويشترط في من يرغب بالحصول على إجازة أن يكون لديه خبرة عملية بعد المؤهل في مجال التدقيق أو التدريس لدى إحدى الجامعات أربع سنوات لاحقة لمؤهل البكالوريوس وسنتان لاحقتان لمؤهل الماجستير وسنة لاحقة لمؤهل الدكتوراه[2]. فضلا عن ذلك تميز عن القانون السابق بتوسيع نطاق ومفهوم مهنة التدقيق والذي كان محصوراً في القانون السابق رقم (31) في التركيز على تنظيم المحاسبين القانونيين، وأيضاً تميز القانون رقم (26) بنص المادة (62) بإنشاء مجلس أعلى لمهنة التدقيق، والذي يختص بتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال تبني القواعد المحاسبية ومعايير التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني[3].

أما من حيث التطور في عدد المحاسبين القانونيين اليمنيين، فقد كان عددهم 48 مدققاً في نهاية عام 1986[4]، وفي عام 1996 بلغ عددهم 109 مدققين أما في يناير 2003 فقد بلغ عدد المدققين 217 مدققا،أما في عام 2004 فقد بلغ عددهم 232 مدققا، وفي عام 2005 فقد بلغ عدد

---

[1] يوسف عبده راشد الرباعي،"**إستراتيجية المراجعة : دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**" مرجع سابق ، ص189.

[2] وزارة الشؤون القانونية ، "**قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم 26 لسنة 1999م**"، مرجع سابق، ص3.

[3] وزارة الشؤون القانونية،"**قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم 26 لسنة 1999م**"،الجريدة السمية، العدد 8، صنعاء الجمهورية اليمنية،إبريل،1999، ص 35.

[4] محمد جلال صلاح،" **تنظيم مهنة المراجعة وأثره في التنمية الاقتصادية في الجمهورية العربية اليمنية**"، مجلة كلية التجارة، جامعة صنعاء، العدد 8، يناير، 1987، ص37.

المدققين 155 مدققا[1]،وفي عام2006 بلغ عدد المدققين 244 مدققاً،وفي 2007 بلغ عدد المدققين 271 مدققا.[2].

2-5-1 الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة والإشراف عليها:

تشرف على مهنة التدقيق في الجمهورية اليمنية وتنظمها الجهات الأتية:

أولاً: الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة:

يعتبر الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة هيئة رقابية عليا ذات شخصية مستقلة ويتبع مباشرة رئاسة الجمهورية، وقد أنشئ بموجب أحكام القانون رقم 39 لسنة 1992 [3]،ويقوم الجهاز بتأهيل وتطوير الموارد البشرية فنّيا ومهنيا،إذ يحرص الجهاز على تشجيع العاملين فيه على الحصول على رخصة محاسب قانوني، ويعمل على عقد الدورات التدريبية والتأهيلية لهم بشكل شبه مستمر،كما يتمتع الجهاز المركزي بصلاحيات واسعة لمباشرة اختصاصاته في القيام بدوره في الإشراف والمتابعة على وحدات القطاعين العام والمختلط وكذلك على مدققي الحسابات الذين تم تكليفهم بتدقيق تلك الوحدات ، وفيما يتعلق بمدققي الحسابات فقد تضمنت الفقرتين رقم (11)،(12) من المادة رقم (12) من قانون الجهاز الأتي:[4]

- يتولى الجهاز دون غيره تعيين مدققي الحسابات وتحديد أتعابهم عندما يرى الاستعانة بهم في كل وحدة من وحدات القطاع العام ووحدات القطاع المختلط التي تزيد مساهمة الدولة فيها عن 50% من رأسمالها وذلك من بين من يزاولون المهنة من خارج النطاق الحكومي والمصرح لهم بمزاولة المهنة ، وللجهاز الحق في إبداء الرأي أو تعديل برامج التدقيق المقدمة منهم، والإشراف على أعمالهم، والمصادقة على التقارير.
- للجهاز الحق في الاعتراض على تعيين مدققي الحسابات في وحدات القطاع المختلط التي تقل مساهمة الدولة فيها عن 50% من رأسمالها ويخضع تحديد أتعابهم وتنفيذ برامج التدقيق المقدمة منهم لموافقة الجهاز.

ثانياً: وزارة التجارة والصناعة:

تعد وزارة التجارة والصناعة الأكثر أهمية بخصوص تنظيم مهنة التدقيق والإشراف عليها مقارنة بالجهات الأخرى بسبب الصلاحيات التي منحها القانون رقم (26) لسنة 1999 بشأن

---

[1] يوسف عبده راشد الرباعي،"**إستراتيجية المراجعة : دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**" مرجع سابق ، ص202.

[2] حسب إحصائية وزارة التجارة والصناعة، الجمهورية اليمنية.

[3] وزارة الشؤون القانونية،"**قانون الجهاز للرقابة والمحاسبة رقم 39 لسنة 1992م**"،الجريدة الرسمية، العدد 7، صنعاء الجمهورية اليمنية،إبريل،1999، ص ص 3،2.

[4] نفس المرجع، ص12.

مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات ، وبموجب هذا القانون فقد نصت المادة رقم (19) على إنشاء لجنة وتسمى بلجنة إجازة المحاسبين القانونين، وتضم هذه اللجنة كلاً من وكيل وزارة التموين والتجارة المختص، وتضم في عضويتها رئيس جمعية المحاسبين القانونيين ورئيس قسم المحاسبة في أحدى الجامعات اليمنية والذي يختاره المجلس الأعلى للجامعات اليمنية وممثلا عن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وممثلا عن مصلحة الضرائب ومحاسبا قانونياً تختاره جمعية المحاسبين القانونيين ، ومدير عام الإدارة المختصة في وزارة التموين والتجارة، كما تشترط الماد رقم 20 أن يكون كل عضو من أعضاء اللجنة محاسبا قانونيا أو حاصلاً على مؤهل بكالوريوس تخصص محاسبة، وتختص هذه اللجنة كما ورد في نص المادة رقم (21) من القانون السابق في القيام بالمهمات الآتية: [1]

1. دراسة الطلبات المقدمة للحصول على إجازة محاسب قانوني والبت فيها.
2. دراسة وإقرار النماذج التي سيتم استخدامها في كافة أعمال اللجنة.
3. إجراء الامتحان الذي يشترط على مقدمي طلبات الحصول على إجازة محاسب قانوني اجتيازه.
4. دراسة ما يحال إليها من وزير التموين والتجارة من مواضيع متصلة بالمهنة.

وتتولى الوزارة القيام بالإشراف على المحاسبين القانونيين من خلال منح تراخيص مزاولة المهنة بناءً على توصية لجنة المحاسبين القانونيين وعبر الإدارة المختصة بمدققي الحسابات .

ثالثاً: جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين:

أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين اليمينين في عام 1993 وفقاً للقانون (31) لسنة 1992 كجمعية مهنية تتمتع بالشخصية الاعتبارية وذات ذمة مالية مستقلة وتعنى بتنظيم شؤون منتسبيها، والمساهمة في النهوض بمهنة التدقيق وتطويرها، وفي وقت لاحق ألغي هذا القرار وحل محله القانون رقم 26 لسنة 1999.

وقد نصت المادة 66 من القانون رقم (26) لسنة 1999 بشأن مهنة التدقيق ومراجعة الحسابات على أن: "تكون عضوية المحاسبين القانونيين إلزامية في الجمعية ولا يجوز لأي محاسب قانوني أن يمارس المهنة ما لم يكن عضواً في الجمعية " [2].

---

[1] وزارة الشؤون القانونية،"**قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم 26 لسنة 1999م**"،مرجع سابق، ص 7.
[2] المرجع نفسه، ص18.

وتلتزم الجمعية بتطوير معايير المحاسبة والتدقيق وأدلة السلوك المهني كما تعمل على التطوير المهني لأعضائها من خلال المحاضرات والبرامج التدريبية والنشرات ونشاطات أخرى مماثلة.

إلا أن هناك عدداً من المعوقات التي تعرقل أداء الجمعية لمهامها وتحقيق أهدافها، ومن أهم هذه المعوقات عدم حصول الجمعية على التمويل الكافي نتيجة لاعتمادها بشكل رئيس على الاشتراكات التي يقدمها أعضاؤها؛إذ أن دعم الدولة والمؤسسات والشركات المستفيدة من خدمات المحاسبين القانونيين لا يزال دون المستوى المطلوب إن لم يكن منعدماً[1].

[1] منصور ياسين،،" **دور جمعية المحاسبين القانونيين في تطوير الأداء المهني في الجمهورية اليمنية في ضوء معايير المراجعة الدولية**" مرجع سابق، ص20.

2-6 الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضع تخطيط عملية التدقيق وسنعرضها بدءاً بالدراسات العربية، ثم الدراسات الأجنبية مرتبة من الأحدث إلى الأقدم كما يلي:

2-6-1 الدراسات العربية:

1. دراسة (النور، 2007) [1]الموسومة بـ**"مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية"**

وقد هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وذلك من خلال بيان مدى تأثير كل من عنصر بيئة الرقابة ونظام المعلومات والاتصال المحاسبي والإجراءات الرقابية الكفاءة وعنصر تقدير المخاطر وعنصر مراقبة الأداء على تخطيط إجراءات التدقيق، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانتين الأولى: وتقيس كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة حيث تم توزيعها على مديري التدقيق الداخلي في تلك الشركات، أما الاستبانة الثانية: فتقيس مدى تأثر عناصر أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق حيث تم توزيعها على مدققي الحسابات المجازين والمزاولين للمهنة في مكاتب التدقيق خلال عام 2006.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة تتمتع بالكفاءة والفاعلية كما أن عناصر الرقابة الداخلية المتمثلة بـ: إجراءات الرقابة الجيدة، وعنصر مراقبة الأداء، وبيئة الرقابة الكفاءة والفعالية، ونظام المعلومات والاتصال المحاسبي يؤثر على تخطيط إجراءات التدقيق.

2. دراسة (العميري، والمعتاز ،2007)[2] الموسومة بـ" **أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"**

وقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير تخطيط عملية التدقيق بتحول المنشآت من النظام التقليدي إلى نظام التجارة الالكترونية، ومدى وجود فروق معنوية (جوهرية) بين الآراء حسب الخصائص الشخصية لأفراد العينة. ولغرض تحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم

---

[1] أحمد عبد الله النور،" **مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن،2007.

[2] محمد فواز العميري، وإحسان صالح المعتاز،"" **أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**" مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والادارة، ،المجلد21،العدد2،يونيو2007، ص ص،151-182.

إستبانة تم توزيعها على مكاتب التدقيق،وتحتوي على 20 عبارة تحتوي على دور المدقق في تخطيط عملية التدقيق، وتم تقسيم العبارات إلى أربع مجموعات رئيسية هي: أهداف تخطيط عملية التدقيق، ومدى تأثر تخطيط اختيار إجراءات التدقيق بتغير النظام، واستعانة المراجع بمساعدين عند أدائه لمهمة التدقيق، وجمع المعلومات عن العميل ونشاطه.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن 35% عبارة فقط ثبت معنوية تأثرها بتوقع تحول المنشأة التجارية من النظام التقليدي إلى نظام التجارة الإلكترونية، كما أظهرت نتائج الدراسة أن الخصائص المعنوية ليس لها أثر في اختلاف إجابات المشاركين في البحث.

3. دراسة (مصطفى،2004) [1] الموسومة بـــ" **قياس أثر المعلومات المالية وغير الماليـــة على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية** "

هدفت هذه الدراسة إلى فحص الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية عند أداء المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق، حيث أن إغفال كلا النوعين من المعلومات قد يضعف من قدرته على صياغة توقعات دقيقة لمفردات القوائم المالية؛ نظراً لأن نقص العناية الواجبة بالمعلومات غير المالية قد ينجم عنه الإخفاق في تعديل جهود اختبارات التدقيق تبعاً للمخاطر المحتملة، وتتمثل المساهمة الأساسية لهذا البحث في مناقشة مرحلتين عند إعداد الإجراءات التحليلية هي: استخدام التقلبات غير المتوقعة في تحديد مستوى نطاق التدقيق، وتوليد الفروض اللازمة لتنفيذ هذه التقلبات.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المدققين يركزون أساساً بدرجة أكبر على المعلومات المالية في تحديد مستوى نطاق التدقيق، وفي المقابل يستفيدون من المعلومات غير المالية كأداة ثانوية معززة، كذلك تم التوصل إلى أنه يتم توسيع نطاق عملية التدقيق عندما تشير إلى أن المعلومات المالية وغير المالية تسير باتجاه التدهور، وتأثر المعلومات المالية وغير المالية في عدد من الفروض المتولدة من قبل المدققين، كذا قيام المدققين بتوليد عدد كبير ومتكافئ من الفروض عندما تشير المعلومات المالية أو غير المالية إلى ظروف متدهورة .

[1] صادق حامد مصطفى، " **قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية**"، مجلة الملك عبد العزيز،المجلد 18 ،العدد 2 ،2004 ، ص ص 81-116.

4. دراسة (الرحيلي، وعبد الحميد ،2004)[1] الموسومة بـــ"**دور المراجع الخارجي في تقييــم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة**"

وقد هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى تأثير عوامل الخطر الحتمي المتمثلة في العوامــل المتعلقة بإدارة العميل ، والعوامل المتعلقة بصناعة العميل ، والعوامل المتعلقة بعملية مراجعــة العميل في تقييم المدقق الخارجي لمستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية التدقيق.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المدققين في المملكة العربية الســعودية يقيمــون عوامــل الخطر الحتمي عند المستوى المناسب، باستثناء عاملين هما "العميل لشركة مملوكة ملكية عامة" والقوانين الحكومية المؤثرة في العميل أو الصناعة ، كما أوصت هذه الدراسة بضرورة مراعاة أهمية، تركيز مكاتب تدقيق الحسابات على إسناد مهمة التخطيط لعملية التــدقيق للمــدققين ذوي الخبرة، مع زيادة تأكيد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على ضرورة الاهتمــام بعوامــل الخطر الحتمي فضلاً عن التشديد على مكاتب التدقيق، من قبل الهيئة الســعودية كــي تشــرك مندوبيها، في الدورات التي تعقدها الهيئة باعتبارها تناقش مخاطر التدقيق وتأثيرها في تخطــيط عملية التدقيق.

5. دراسة (خليل،2000)[2] الموسومة بـــ" **العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التــدقيق فــي المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمَّية النسبية**".

وهدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى الالتزام والتقيد بوظيفة التخطيط لعملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية من خلال التعرف على العوامل المؤثرة التي تؤخذ بعين الاعتبار وتلك التي يتم إهمالها.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن غالبية مكاتب التدقيق في الأردن، تقوم بالتخطيط لعمليــة التدقيق قبل التنفيذ الفعلي ؛ إذ أن نسبة كبيرة من مكاتب التدقيق تراعي الاعتبارات الفنية أكثــر من مراعاتها للاعتبارات الإدارية، كما بينت الدراسة أن الأطراف التي تشارك في وضع برنامج التدقيق هي من الأطراف ذات الخبرات والكفاءات، وأن برامج التدقيق التي تعدها هذه المكاتب تكون قابلة للتعديل في أثناء عملية التنفيذ الفعلي وهذا يعكس مرونة الخطة الموضوعة.

---

[1] عوض بن سلامة الرحيلي، وعبد الغني عبد الحميد، " **دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة**"، مجلة الادارة العامة،المجلد44،العدد2،يونيو2004، ص ص 379-430.

[2] عطا الله وراد خليل،"**العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية:دراسة ميدانية**"، مجلة جامعة دمشق،المجلد16، العدد 2، 2000، ص ص 25-65.

2-6-2 الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Low، 2004) [1] والموسومة بـــ " **آثار التخصص الصناعي على تقييم مخـــاطر وقرارات تخطيط التدقيق.**

وهدفت هذه الدراسة إلى دراسة آثار التخصص الصناعي على تقييم تقدير مخاطر التـــدقيق وإجراءات تخطيطها ، حيث قام مدققوا الحسابات من مختلف الصناعات بوضع حالـــة تـــدقيق افتراضية في إحدى التجارب على مصرف معين ، حيث تم تزويد المدققين بمجموعة إجراءات التدقيق المبدئية والوقت المحدد للميزانية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المعرفة لدى المدقق بالجهة التي يراجعها قد تحسنت من ناحية تقييم مخاطر التدقيق وطبيعة وتأثر مباشرة على طبيعة وجودة قرارات التخطيط. بالإضافة إلى ذلك تساعد المعرفة المتواضعة للمدقق على الإلمام بالجهة ومواجهة الصعاب وحلها.

2. دراسة (Glover et al, 2000)[2] الموسومة بـــ " **الإجـــراءات التحليليـــة والتـــدقيق – لتخطيط القرار** "

وهدفت هذه الدراسة إلى اختبار قرارات المدققين لتعديل خطة التدقيق الأولية بعـــد عمـــل الإجراءات التحليلية " خلال فترة الاختبار" والتي كشفت تقلبـــات هامـــه غيـــر متوقعه،وكـــذلك اختبرت تأثير متغيرين على قرار التعديل وهما :

1. غياب أو وجود دافع ظاهر لدى الإدارة لتشويه أو تحريف القوائم المالية.
2. مدى توضيح الإدارة للأخطاء غير المفيدة للتقلبات الهامة والتي أثبتها المـــدقق بشـــكل مستقل عن الإدارة " مع الافتراض بوجود تفاعل بين المتغيرين".

وقد تم اختبار المتغيرين باستخدام معلومات من 67 مدققا اشتركوا في التجربة وسئلوا عـــن التفكير بتعديل خططهم الأولية بعد ملاحظة التقلبات الهامة غير المتوقعة.

وخلصت الدراسة إلى:

1. أن المدققين أكثر احتمالية لتعديل خططهم فقط عند وجود تأكيدات مبررة قليلة للتقلبات غير العادية ووجود دافع ظاهر للإدارة للتلاعب.
2. أن نسبة عالية من المدققين لا يقومون بتعديل خططهم حتـــى وإن واجهـــوا تغيـــرات اكتشفت بالإجراءات التحليلية " مخاطر التدقيق".

---

[1] Kin- Yew Low., "The Effects of Industry specialization on audit Risk assessments and audit-Planning Decisions", Accounting review, Vol.79, No 1, 2004.

[2] Glover,S. M., Jiambalov.j., and Kennedy,J.,"**Analytical procedures and Audit – Planning Decision**", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol..19, No.2,2000, pp,27-45

3. إمكانية حدوث عملية تدقيق أقل، حيث تصورت أن المدققين لا يقومون بتعديل خطـط التدقيق (استجابة غير عادية) بسبب اعتقادهم أن خطتهم الأولية كافية للتعامل مـع زيـادة الخطر الناتج من التقلبات غير المتوقعة.

3. دراسة (Mock & Wright, 1999) [1] الموسومة بـ " **هل يتم الأخذ في الاعتبار مخاطر التدقيق والتغيرات في مستوياتها عند تخطيط برنامج التدقيق**"

وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى اهتمام مدققي الحسابات عند صياغة برنامج التـدقيق بالمستويات المقدرة لمخاطر التدقيق وأخذها بعين الاعتبار لتخطيط الإثباتات التدقيقية المطلوبـة لتدقيق بند العملاء، ومدى تعديل برنامج التدقيق ليناسب التغيرات في مستويات المخاطر عنـد التقدم في تنفيذ العمل التدقيقي في السنة نفسها الخاضعة للتـدقيق أو بـين السـنوات التدقيقيـة المتلاحقة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك تفاوتاً في مستويات المخاطر التدقيقية من مهمة إلـى أخرى من المهمات التدقيقية، إلا أنها لم تحظ باهتمام كاف لتخطيط الإثباتات التدقيقية المطلوبـة عند إعداد برنامج التدقيق ، وأن عملية تخطيط مدى وطبيعة الإثباتات التدقيقية المطلوبة، لم تأخذ وبشكل كاف التغيرات في درجات المخاطر أثناء الفترة التدقيقية، فضلاً عن أن تخطـيط تلـك الإثباتات في السنوات اللاحقة اعتمدت بشكل أساسي على السنوات السابقة.

وأوصى الباحثان بضرورة تفعيل دور مخاطر التدقيق في صياغة برنامج التدقيق، وزيـادة الاهتمام بالعوامل الناشئة عنها هذه المخاطر، وأخذ التغيرات في مستوى المخاطر في الاعتبار عند تخطيط الإثباتات التدقيقية وتعديل برنامج التدقيق ليناسب تلك التغيرات سواء خلال الفتـرة التدقيقية أو بين الفترات التدقيقية المتعاقبة.

4. دراسة (Manson et al., 1997) [2] والموسومة بـ" **أثر استخدام تكنولوجيا المعلومـات على عملية التخطيط والرقابة والتوثيق في عملية التدقيق**"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح آثار استخدام تكنولوجيا المعلومات على التخطيط والرقابـة والتسجيل أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وما إذا كان يؤدي إلى تحسين نتائج الإجـراءات التحليليـة وتحسين عملية اختيار حجم العينة وتحسين عملية الحكم الشخصي التي تتخلل عملية التدقيق في مراحله المختلفة.

---

[1] Mock Theodore J. & Wright, Arnold M., "**Are Audit Program Plans- Adjusted?",** Auditing: A Journal of Practice & Theory. Spring, 1999.

[2] S.,S. Manson, McCartney and M. Shrer. " **Audit Automation ; The Use of Information Technology in the Planning, Controlling and Recording of Audit Work, Edinburgh** " Institute of Chartred, Accountants of Scotland, 1997

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤثر على عملية التدقيق مـــن خلال تقليل التكاليف وتقليل الأعمال الكتابية، وكذلك يؤثر على جودة أدلة التـــدقيق المتجمعـــة، وعملية تقييم هذه الأدلة ، كما بينت هذه الدراسة أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يـــؤدي إلـــى تحسين نتائج الإجراءات التحليلية وتحسين عملية اختيار حجم العينة.

5. دراسة (Joyce, 1996)[1] والموسومة بـــ" **أثر الخبرة في قرارات تخطيط عملية التدقيق**"

وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح مراحل عملية التدقيق وأهميتها خصوصاً تلك التي تنطوي على تجميع المعلومات الأولية من مصادرها المختلفة، وأن قرار المدقق في إبداء رأيـــه حـــول البيانات المالية، يعتمد على تلك المعلومات التي تم تجميعها، وأن عمل المدقق يتم مـــن خـــلال أوراق العمل التي هي الأساس النهائي لإبداء رأيه ؛ لذلك فإن الحكم على القـــوائم الماليـــة قـــد يختلف من مدقق إلى آخر وذلك بسبب اختلاف المعلومات المجمعة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الاختبارات الشخصية التي يجريها المدقق تختلف عن تلـــك التي يجريها مدقق آخر، وهذا يعود إلى شخصية المدقق وطرق تجميع المعلومات والأدلة، كمـــا أن وقت إجراء الاختبارات على القوائم المالية ومدى تلك الاختبارات له تأثير على حكم المدقق.

6. دراسة (Christ, 1993)[2] **الموسومة بـــ" أدلة على طبيعة مشكلة وضوح تخطيط عملية التدقيق : اختبارات على الردود الفعلية للمدققين**"

وهدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في طبيعة تطور مشكلة وضوح تخطيط عمليـــة التـــدقيق بناءاً على الردود الفعلية للمدققين.

وقد تمت صياغة فرضيات هذه الدراسة على أساس أن الزيادة في خبرة المدقق تجعله قادراً على تخطيط عملية التدقيق من خلال تجميع أكبر قدر ممكن من المعلومات المتوفرة والتي لهـــا علاقة بالعميل محل التدقيق حيث تم إجراء الدراسة على عينة من المدققين بلغت (211) مـــدققاً تمثل ثمانية مكاتب تدقيق كبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية، وتم تقسيم هؤلاء المدققين حسب خبراتهم.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود فروق بين مشكلة وضوح تخطيط عملية التدقيق لـــدى مديري التدقيق والمديرين المشاركين وبين المتدربين والمـــدققين المســـاعدين ؛ إذ أن مـــديري التدقيق والمديرين المشاركين تكون لديهم معلومات قليلة عن عملية التدقيق ولكـــن نـــوع هـــذه المعلومات له أكثر على عملية التدقيق.

---

[1] Edward Joyce, **'Export Judgment in Audit program Planning",**Accounting Review, Vol. 20,No.2,Spring,1996.

[2] Mary York Christ,**"Evidence on th Nature Audit Planning problem Representions; An Examination of Auditor Free Recalls"**, , Accounting Review,Vol.68, No.2, April, 1993

2-6-3 ملخص أهم الدراسات السابقة:

جدول (1) ملخص لأهم الدراسات السابقة

أسم الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
أحمد عبد الله النور	"مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية"	قياس مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية.	أن أنظمة الرقابة الداخلية تتمتع بالكفاءة والفاعلية كما أن عناصر الرقابة الداخلية المتمثلة بـ: إجراءات الرقابة الجيدة، وعنصر مراقبة الأداء، وبيئة الرقابة الكفاءة والفعالية، ونظام المعلومات والاتصال المحاسبي يؤثر على تخطيط إجراءات التدقيق.
محمد فواز العميري وإحسان صالح المعتاز	أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية	معرفة مدى تأثير تخطيط عملية التدقيق بتحول المنشآت من النظام التقليدي إلى نظام التجارة الالكترونية، ومدى وجود فروق معنوية (جوهرية) بين الآراء حسب الخصائص الشخصية لأفراد العينة	توصلت إلى أن هناك تأثير وذلك من خلال في حالة تحول المنشأة التجارية من النظام التقليدي إلى نظام التجارة الإلكترونية،كما أظهرت نتائج الدراسة أن الخصائص المعنوية ليس لها أثر في اختلاف إجابات المشاركين في البحث.
صادق حامد مصطفى	قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية.	هدف إلى فحص الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية عند أداء المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق.	أن المدققين يركزون أساساً بدرجة أكبر على المعلومات المالية في تحديد مستوى نطاق التدقيق، ويتم توسيع نطاق عملية التدقيق عندما تشير إلى أن المعلومات المالية وغير المالية تسير باتجاه التدهور.
عوض بن سلامة الرحيلي، وعبد الغني عبد الحميد	دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة"	معرفة مدى تأثير عوامل الخطر الحتمي المتمثلة في العوامل المتعلقة بإدارة العميل ، والعوامل المتعلقة بصناعة العميل، والعوامل المتعلقة بعملية مراجعة العميل في تقييم المدقق الخارجي لمستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية التدقيق	أن المدققين في المملكة العربية السعودية يقيمون عوامل الخطر الحتمي عند المستوى المناسب، باستثناء عاملين هما "العميل لشركة مملوكة ملكية عامة" والقوانين الحكومية المؤثرة في العميل أو الصناعة.
عطا الله وراد خليل	العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمِّية النسبية	بيان مدى الالتزام والتقيد بوظيفة التخطيط لعملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية من خلال التعرف على العوامل المؤثرة التي تؤخذ بعين الاعتبار وتلك التي يتم إهمالها.	أن غالبية مكاتب التدقيق في الأردن، تقوم بالتخطيط لعملية التدقيق قبل التنفيذ الفعلي؛ وأن مكاتب التدقيق تراعي الاعتبارات الفنية أكثر من مراعاتها للاعتبارات الإدارية
Kin- Yew Low	آثار التخصص الصناعي على تقييم مخاطر وقرارات تخطيط التدقيق.	دراسة آثار التخصص الصناعي على تقييم تقدير مخاطر التدقيق وإجراءات تخطيطها.	أن معرفة المدقق بالجهة التي يراجعها تساعد على الإلمام بالجهة ومواجهة الصعاب وحلها.

أسم الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
Glover et al	الإجراءات التحليلية والتدقيق– لتخطيط القرار	هدفت هذه الدراسة إلى اختبار قرارات المدققين لتعديل خطة التدقيق الأولية بعد عمل الإجراءات التحليلية " خلال فترة الاختبار	أن المدققين أكثر احتمالية لتعديل خططهم فقط عند وجود تأكيدات مبررة قليلة للتقلبات غير العادية ووجود دافع ظاهر للإدارة للتلاعب.
Mock & Wright	هل يتم الأخذ في الاعتبار مخاطر التدقيق والتغيرات في مستوياتها عند تخطيط برنامج التدقيق	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى اهتمام مدققي الحسابات عند صياغة برنامج التدقيق بالمستويات المقدرة لمخاطر التدقيق وأخذها بعين الاعتبار لتخطيط الإثباتات التدقيقية المطلوبة لتدقيق بند العملاء.	أن هناك تفاوتاً في مستويات المخاطر التدقيقية من مهمة إلى أخرى من المهمات التدقيقية، إلا أنها لم تحظ باهتمام كاف لتخطيط الإثباتات التدقيقية المطلوبة عند إعداد برنامج التدقيق .
Manson et al	أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على عملية التخطيط والرقابة والتوثيق في عملية التدقيق	هدفت هذه الدراسة إلى توضيح آثار استخدام تكنولوجيا المعلومات على التخطيط والرقابة والتسجيل أثناء تنفيذ عملية التدقيق	أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤثر على عملية التدقيق من خلال تقليل التكاليف وتقليل الأعمال الكتابية،ويؤثر على جودة أدلة التدقيق المتجمعة، وعملية تقييم هذه الأدلة، وأن استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي إلى تحسين نتائج الإجراءات التحليلية وتحسين عملية اختيار حجم العينة
Joyce	أثر الخبرة في قرارات تخطيط عملية التدقيق	وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح مراحل عملية التدقيق وأهميتها خصوصاً تلك التي تنطوي على تجميع المعلومات الأولية من مصادرها المختلفة	أن الاختبارات الشخصية التي يجريها المدقق تختلف عن تلك التي يجريها مدقق آخر، وهذا يعود إلى شخصية المدقق وطرق تجميع المعلومات والأدلة، كما أن وقت إجراء الاختبارات على القوائم المالية ومدى تلك الاختبارات له تأثير على حكم المدقق.
Christ	أدلة على طبيعة مشكلة وضوح تخطيط عملية التدقيق:اختبارات على الردود الفعلية للمدققين	هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في طبيعة تطور مشكلة وضوح تخطيط عملية التدقيق بناءاً على الردود الفعلية للمدققين.	وجود فروق بين مشكلة وضوح تخطيط عملية التدقيق لدى مديري التدقيق والمديرين المشاركين وبين المتدربين والمدققين المساعدين ؛ إذ أن مديري التدقيق والمديرين المشاركين تكون لديهم معلومات قليلة عن عملية التدقيق ولكن نوع هذه المعلومات له أكثر على عملية التدقيق.

2-6-3 أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

1. تعتبر هذه الدراسة-حسب علم الباحث-من أوائل الدراسات اليمنية التي تناقش مدى التـــزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300).

2. تأتي هذه الدراسة إستكمالاً للدراسات السابقة حيث تناولت متطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300 المعدل والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والنافـــذ المفعول لتدقيق البيانات المالية من عام 2004.

الفصل الثالث

الطـريقة والإجـراءات

3.مقدمة

يتناول هذا الفصل توضيحاً لمنهجية الدراسة المتبعة، حيث يحتوي علـى أسـاليب جمـع البيانات، ومنهجية تطوير أداة الدراسة، والتعريف بها فضلاً عن الاختبـارات الخاصـة بـأداة الدراسة، ومجتمع وعينة الدِّراسة المستهدفة واستجابتها الفعلية، والأساليب الإحصائيَّة المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

3-1 أساليب جمع البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة والتعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بالجمهوريـة اليمنيـة بمتطلبات التخطيط في ظل المعيار الدولي رقم 300، فقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال الرجوع إلى مجموعتين من المصادر هما:

1. **المصادر الثانوية:** تتمثل في الكتب والدوريات المتخصصة والمجلات والرسائل العلمية ومعايير التدقيق الدولية والقوانين والأنظمة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، بحيث تم تغطية الجانب النظري من الدراسة والذي يعتبر جزءاً أساسياً في إجراء الدراسة الميدانية.

2.**المصادر الأولية**: تصنف هذه الدراسة على أنها دراسة ميدانية ، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بجمع البيانات عن طريق استخدام أسلوب الاستقصاء، حيث تم تصميم استبانه بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي رقم 300.

3-2 تطوير أداة الدراسة والتعريف بها:

انطوت عملية تطوير الاستبانة على عدد من الخطوات حتى تم الوصول بها إلى الصـيغة النهائية، وتتلخص هذه الخطوات بالأتي:

1. تم استعراض الأدبيات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق ومعايير التدقيق الدولية خاصة معيار التدقيق الدولي .300

2.بعد أن تم اعتماد أبعاد الدراسة جميعها والمتعلقة بتخطيط عملية التدقيق قام الباحث بتبويـب أسئلة الاستبانة على عدد من الأقسام، حيث قام المشرف بمراجعتهـا للتأكـد مـن شـموليتها، وتغطيتها لجوانب الدراسة الأساسية.

3. تم عرض أداة الدراسة على عدد من الأساتذة الأكاديميين العاملين في الجامعـات الأردنيـة واليمنية وكذلك عدد من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التـدقيق، للتأكـد مـن تغطيتهـا وشموليتها لجوانب الموضوع، ووضوحها وإزالة الغموض الذي قد يكتنف عناصرها.

4. بعد تعديل أداة الدراسة بموجب الملاحظات التي أبداها المحكمون جرى توزيعها على عينة الدراسة.

وتتكون أداة الدراسة من نموذج واحد من الاستبانة والمبين كالأتي:

1. **القسم الأول:** يتعلق بالمعلومات العامة وتشمل المعلومات الشخصية للمدقق التي تشمل (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، وسنوات الخبرة، والمسمى الوظيفي، وشهادات الممارسة).

2. **القسم الثاني:** ويتضمن (9) فقرات تقيس مدي إدراك مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لأهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق.

3. **القسم الثالث** يتضمن (44) فقرة تقيس مدى التزام مدققي الحسابات بالجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300 موزعة على المجالات التالية:

أ- عند التمهيد لتخطيط لعملية التدقيق (الأنشطة الاولية) وعددها (18) فقرة.

ب- إعداد إستراتيجية التدقيق، وعددها (9) فقرات.

ج- إعداد خطة التدقيق، و عددها (3) فقرات.

د- تنفيذ عملية التدقيق، وعددها (6) فقرات.

ه- التوجيه والإشراف على فريق عملية التدقيق، وعددها (4) فقرات.

و- توثيق عملية التدقيق وعددها (4) فقرات .

3. **القسم الرابع:** وتضمن (8) فقرات تقيس الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات المعيار الدولي رقم 300.

وتجدر الإشارة إلى أنه تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لبيان آراء أفراد عينة الدراسة حول الفقرات الواردة في الاستبيان، حيث طلب من أفراد الدراسة وضع إشارة (√) تحت الحالة التي تنطبق مع رأيه حول درجة الالتزام مدققي الحسابات بمتطلبات المعيار.

ولإيجاد المتوسطات الحسابية لآراء عينة الدراسة، فقد خصصت أوزان ترجيحية تتفق مع مدى الالتزام بالتطبيق، حيث خصص الوزن (5) للحالة موافق بشدة، و(4) للحالة أوافق، و(3) للحالة محايد (متوسط) و(2) لغير موافقة و(1) لغير موافق بشدة.

ولتحديد مدي إدراك مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لأهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق، ودرجة التزامهم بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (300)، فقد اعتمدت الأوساط الحسابية، والنسب المئوية للمستجيبين، وفق ثلاث مجموعات وهي:

1. نسب الموافقين والتي تضم نسبة الموافقين بدرجة كبيرة جدا والموافقين بدرجة كبيـــرة، أي النسبة الناتجة من جمع نسبة الموافقين بدرجة كبيرة جدا وبدرجة كبيرة لكل فقرة مـــن فقـــرات الاستبيان، والتي خصص لها الوزنين (5) و (4).

2. نسب المحايدين وهي نسبة اللذين أجابوا بمحايد لكل فقرة من فقرات الاستبيان وهي تمثـــل نسب اللذين أجابوا بمحايد والتي خصص لها الوزن(3).

3. نسب غير الموافقين والتي تضم نسبة غير الموافقين بدرجة قليلة وغير الموافقين بدرجة قليلة جدا، أي النسبة الناتجة من جمع نسبة غير الموافقين بدرجة قليلة وغير الموافقين بدرجة قليلـــة جدا لكل فقرة من فقرات الاستبيان، والتي خصص لها الوزنين (2) و(1)على المقياس المستخدم في هذه الدراسة.

و بناء على ما سبق، فقد تم تحديد درجة الالتزام وفقا لذلك إلى ثلاث درجات، هي:

1. التطبيق بدرجة كبيرة، وممارسة ما جاء في الفقرات التي بلغت الأوساط الحسابية لها التي تساوي أو تزيد عن (3.5) والتي إذا ما قربت إلى اقرب رقم صحيح تصبح (4) وهي ذات الوزن الذي خصص لحالة الموافقة بدرجة كبيرة، حيث تضم درجتي الموافقة بدرجة كبيرة ودرجة كبيرة جدا.

2. التطبيق بدرجة متوسطة، وممارسة ما جاء في الفقرات التي تنحصر الأوساط الحسابية لها التي تساوي أو تزيد عن (2.5) والتي إذا ما قربت إلى اقرب رقم صحيح تصبح (3) وهي ذات الوزن الذي خصص لحالة المحايد.

3. التطبيق بدرجة متدنية، وهي ممارسة ما جاء في الفقرات التي أوساطها الحسابية تقل عن (2.5) والتي إذا ما قربت إلى اقرب رقم صحيح تصبح (2) وهي ذات الوزن الذي خصص لحالة غير الموافقة، وهي بذلك تضم درجتي غير الموافقة بدرجة قليله وبدرجة قليلة جدا.

3-3 وصف مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية الحاصلين على رخصـــة مزاولة تدقيق ومراجعة الحسابات، والذين يعملون في مكاتب التدقيق، كونهم المعنيون بتـــدقيق البيانات المالية وإبداء آرائهم بها وهذا يتطلب منهم تطبيق المعايير الدولية ومنها المعيار الدولي رقم 300، والبالغ عددهم (271) مدققا من واقع ســـجلات وزارة الصـــناعة والتجـــارة للعـــام 2007[1].

[1] حسب احصائية وزارة التجارة والصناعة، صنعاء، الجمهورية اليمنية، 2008/1/8.

تمثلت عينة الدراسة من (153) مدققاً، والذين يشكلون (56.3%) من مجتمع الدراسة الأصلي، والجدير بالذكر أنه تم توزيع الاستبانة باليد على عينة الدراسة التي تم تحديدها وفيما يلي ملخص بعدد الإستبانات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل.

جدول رقم (2)

العيِّنة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعليّة

بيـــــان	العدد	النسبة
الإستبانات الموزعة	**153**	**%100**
الإستبانات المستردة	**124**	**%81**
الإستبانات غير الصالحة للتحليل	**6**	**%3.9**
الإستبانات الخاضعة للتحليل	**118**	**%77.1**

3-4 الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة:

للتأكد من أن أداة الدراسة التي تم استخدامها لهذه الدراسة ستقيس ما ينبغي أن تقيسه[1] فقد أجريت اختبارات الصدق الظاهري وصدق المحتوى.

3-4-1 الصدق الظاهري:

بهدف التأكد من أن الفقرات التي تحتويها أداة الدراسة تؤدي إلى جمع البيانات بدقة[2]، فقد تم عرض الاستبانة على مجموعة الأساتذة الأكاديميين العاملين في الجامعات الأردنية واليمنية وكذلك عدد من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق، بهدف التأكد من وضوح العبارات المستخدمة وسهولتها، وشمولها وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، حيث تم تحكيمها من قبل (15) أستاذا جامعياً فضلاً عن مدققي الحسابات **(كما هو موضح في الملحق رقم1)**، وقد تم الأخذ بالملاحظات والآراء التي أبداها المحكمون وخصوصاً التي توافقت الآراء حولها.

(1) Zikond, W.G Business Research Methods 4th edition the Dry den Press, Orland Florida, 1994,

(2) العمري، أحمد علي "**تحليل أسباب الخطأ في اتخاذ القرارات في البنوك الأردنية**"، دراسة ميدانية باستخدام تحليل المسار، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، 2001، ص 64

3-4-2 صدق المحتوى:

ولمعرفة مدى تعبير فقرات كل بعد من أبعاد الاستبانة تم قياس صدق المحتوى للاستبيان من خلال قياس العلاقة بين كل فقرة منها وبين البعد الذي تنتمي إليه، حيث يتم استبعاد الفقرات التي معامل ارتباطها ضعيفاً وذلك لضمان التجانس الداخلي للأداة، الأمر الذي يعني أن بناء الأداة يعتمد عليه في إجراء الدراسة[1].

جدول رقم (3)

معاملات الارتباط بين فقرات كل بعد من أبعاد الاستبيان و البعد الذي تنتمي له تلك الفقرات

رقم الفقرة في الاستبيان	أهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق	التمهيد لتخطيط عملية التدقيق	إعداد إستراتيجية التدقيق	عند إعداد خطة التدقيق	أثناء تنفيذ عملية التدقيق.	عند التوجيه والإشراف على فريق عملية التدقيق.	التوثيق	الصعوبات
1	0.31	0.40	0.72	0.78	0.70	0.82	0.83	0.64
2	0.58	0.66	0.80	0.77	0.85	0.82	0.76	0.58
3	0.52	0.61	0.68	0.75	0.83	0.83	0.82	0.58
4	0.58	0.35	0.79		0.72	0.80	0.85	0.72
5	0.65	0.55	0.73		0.82			0.72
6	0.61	0.65	0.79		0.80			0.70
7	0.57	0.73	0.57					0.76
8	0.74	0.61	0.60					0.52
9	0.63	0.63	0.60					
10		0.46						
11		0.65						
12		0.59						
13		0.61						
14		0.65						
15		0.53						
16		0.54						
17		0.41						
18		0.38						

ويبين الجدول (3) أن قيم معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات كل بعد من أبعاد الاستبيان والبعد الذي تنتمي إليه تلك الفقرة، تنحصر بين (0.31-0.85)، وان جميعها ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، أي أن هناك ارتباطا معنوياً وان اتجاه هذا الارتباط موجب أي طردي، فأي زيادة في قيمة الفقرة الأولى من هذا البعد تؤدي إلى زيادة في قيمة البعد الذي

[1] Nummally J.C.,Psy Chometric theory 2nd edition JMCGrane, Hill Book Company New yoke,1978.

تنتمي إليه، مما يشير إلى أن هناك تجانسا داخلياً للأداة، الأمر الذي يعني أن بناء الأداة يعتمد عليه في إجراء الدراسة.

كما استخرجت معاملات الارتباط بين كل بعد والأبعاد الأخرى والمستوى الكلي لأداة الدراسة، ويبين جدول (4) قيم معاملات الارتباط بين كل أبعاد الاستبيان والبعد الكلي، حيث تنحصر بين (0.30-0.73)، وان جميعها ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وموجبة الاتجاه، ، أي أن هناك ارتباطا معنوياً وان اتجاه هذا الارتباط موجب أي طردي، فأي زيادة في قيمة البعد الأول يؤدي إلى زيادة في قيمة البعد تخطيط عملية التدقيق، مما يشير إلى أن هنالك تجانس داخلي للأداة، الأمر الذي يعني أن بناء الأداة يعتمد عليه في إجراء الدراسة.

جدول (4)

معاملات الارتباط بين كل بعد من أبعاد الاستبانة و الأبعاد الأخرى والمستوى الكلي لأداة الدراسة

البعد	أهمية التخطيط في تحقيق الأهداف الموضوعة للعميل	تخطيط عملية التدقيق	أعداد إستراتيجية التدقيق	عند أعداد خطة التدقيق	أثناء تنفيذ عملية التدقيق.	عند التوجيه والإشراف على فريق عملية التدقيق.	التوثيق.	كافة الابعاد
تخطيط عملية التدقيق	0.55	1.00						
أعداد إستراتيجية التدقيق	0.56	0.73	1.00					
عند أعداد خطة التدقيق	0.43	0.68	0.79	1.00				
أثناء تنفيذ عملية التدقيق.	0.45	0.65	0.72	0.67	1.00			
عند التوجيه والإشراف على فريق عملية التدقيق.	0.51	0.51	0.69	0.57	0.66	1.00		
التوثيق.	0.18	0.41	0.61	0.54	0.59	0.50	1.00	
كافة الأبعاد	0.12	0.34	0.46	0. 3	0.31	0. 5	0. 6	1.00

3-4-3 ثبات الأداة:

يقصد بثبات الأداة إمكانية الحصول على نفس البيانات عند إعداد الدراسة باستخدام أداة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم في ظل ظروف واحدة[1].

ولاختبار ثبات الاستبانة وإمكانية الاعتماد عليها في إختبار الفرضيات وتحقيق أهداف الدراسة، فقد تم استخراج معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (**Cronbach Alpha**) لقياس مصداقية درجة إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة.

ويمكن تفسير ألفا (α) على أنَّها معامل الثبات الداخلي (**Internal Consistency**) بين الإجابات، ولذا فإنَّ قيمتها تتراوح بين (صفر،1) وأنَّ القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس هي 0.60 فأكثر[2].

وقد أظهرت نتائج احتساب هذا المعامل أنَّ قيم معاملات الثبات تراوحت ما بين (0.789-0.931) للعوامل المختلفة، و(0.886) لكافة العبارات، وهذا يدل على أن ثبات الفقرات كان عالياً جداً، مما يؤكد إمكانية الاعتماد على الاستبانة في إختبار الفرضيَّات، حيث كانت قيمة ألفا كرونباخ للمجالات وأبعاد أداة الدراسة (الاستبانة) قريبة من الواحد الصحيح، كما هو موضح في الجدول رقم (5)، وهذه نتيجة تدل على ثبات الأداة .

جدول رقم (5)

قيم معاملات ألفا كرونباخ لكل جزء من أجزاء الاستبانة

المجال	قيمة الفا كرونباخ
أهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق.	0.867
التهميد لتخطيط عملية التدقيق (الأنشطة الأولية).	0.869
إعداد إستراتيجية التدقيق.	0.921
إعداد خطة التدقيق.	0.877
تنفيذ عملية التدقيق.	0.931
التوجيه والإشراف على فريق عملية التدقيق.	0.879
توثيق عملية التدقيق.	0.789
كافة العبارات	**0.886**

---

[1] Uma, Sekaran, ''**Research Methods for Business: A Skill Building Approach**'' , 7th Edition, John Wiley and Sons Inc., New York, 2003, p. 84.

[2] Uma, Sekaran, ''**Research Methods for Business: A Skill Building Approach**'' ,OP,Cit, p. 87.

3-15الأساليب الإحصائية المستخدمة:

نظراً لأنَّ اختيار الأسلوب الملائم في التحليل يعتمد بشكل رئيس على نوع البيانات المُـراد تحليلها، فقد تم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصـائيَّة كـان أبرزهـا برنـامج الرزمـة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) **الإصدار الخامس عشر**، وذلك من أجل توظيف البيانـات التي تمَّ الحصول عليها لتحقيق أهداف الدِّراسة واختبار فرضيَّاتها. وفي ضوء طبيعة متغيـرات الدِّراسة وأساليب القياس وأغراض التحليل فقد تمَّ استخدام الأساليب الإحصائيَّة التالية:

1. الوسط الحسابي(Arithmetic mean):

يعد أحد مقاييس النزعة المركزية، ويُستخدم لتمثيل مجموعة من البيانات بقيمة واحدة، وقد استخدمه الباحث للتعبير عن الاتجاه الذي أخذته إجابات المستجيبين من أفراد عينة الدراسة.

2. الانحراف المعياري(Standard deviation):

ويقيس مدى تباعد الظاهرة المدروسة عن الوسط الحسابي، فكلما كان الانحراف المعيـاري صغيراً فذلك يعني التقارب من القيمة المثلى (الوسط الحسابي)، وكلما كان كبيراً دل ذلك علـى أن هناك تباعداً إيجابياً أو سلبياً عن الوسط.

3. النسب المئوية:

تعد وسيلة من وسائل المقارنة بين البيانات التي يتم التعبير عنها بصورة كمية أو رقمية، وقد استخدمها الباحث لتلخيص البيانات المتعلقة بالجوانب الشخصية للمستجيبين من أفـراد عينـة الدراسة.

4. تحليل التباين ("analysis of variance "ANOVA):

وذلك لمعرفة مدى وجود فروقات ذات دلاله إحصائيه بين مدى التزام مدققي الحسابات فـي الجمهورية اليمنية بتخطيط عملية التدقيق وفق المعيار رقم 300، والعوامل الشخصية المتعلقـة بالمدقق.

5. اختبار ثبات الأداة : تمَّ استخدام اختبار Cronbach Alpha لقياس ثبات أداة الدِّراسة ومقـدار الاتساق الداخلي لها.

6. اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T- Test):

وذلك لاختبار فيما إذا كانت قيمة الأوساط الحسابية لإجابات أفراد المجتمع تختلف عن قيمة معينة بهدف اختبار الفرضيات يُعد هذا الاختبار من الاختبارات المعلميَّة القويَّة، ويستخدم لفحص ما إذا كان متوسط متغير ما لعينة واحدة يساوي قيمة ثابتة. ويشترط لإجـراء هـذا الاختبـار شرطان الأول: إتباع المتغير المُراد إجراء الاختبار على متوسطه للتوزيع الطبيعي والثاني: أن يكون حجم العينة كبيراً ويتجاوز **30** مفردة فضلاً عن أنهـا عشوائيَّة أو مسحيَّـة.

الفصل الرابع

تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها

عرض البيانات وتحليل النتائج

يتضمن هذا الفصل عرضا للبيانات التي تم جمعها من مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية حول مدى تطبيقهم لمتطلبات المعيار الدولي رقم 300 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين لسنة 2007، حيث تم تحليل البيانات وفقا للمجالات الرئيسية لاستبيان الدراسة التي تم إعدادها وفقا للعناوين الرئيسية الآتية:

1. تحليل الخصائص الديموغرافية للمستجيبين .
2. إدراك مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لأهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق.
3. درجة التزام مدقق الحسابات بالمتطلبات التي يأخذها بعين الاعتبار عندما يقوم بما يلي:
   - 3-1 التمهيد لتخطيط عملية التدقيق.
   - 3-2 إعداد إستراتيجية التدقيق.
   - 3-3 إعداد خطة التدقيق.
   - 3-4 تنفيذ عملية التدقيق.
   - 3-5 التوجيه والإشراف على فريق عملية التدقيق.
   - 3-6 توثيق عملية التخطيط.
4. الصعوبات والمشاكل التي تحول دون تطبيق مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار رقم 300.

4-1 تحليل الخصائص الديموغرافية للمستجيبين:

بلغ عدد الاستبيانات الموزعة على أفراد مجتمع الدراسة (153) استبانه، واتضح من خلال الاستبيانات المستردة والصالحة للتحليل وعددها (118) استبانه أن التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لمدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية حسب خصائصهم الشخصية كما في الجدول الأتي :

جدول رقم (6)

الخصائص الديموغرافية لمدققي للمستجيبين

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	118	100.0
	أقل من 25	0	0.0
	35-25	58	49.2
	45-35	46	39.0
	55-45	10	8.5
الفئة العمرية	أكثر من 55	4	3.4
	بكالوريوس	90	76.3
	ماجستير	16	13.6
	دكتوراه	8	6.8
المؤهل العملي	دبلوم عالي	4	3.4
التخصص	محاسبة	118	100.0
	أقل من 5 سنوات	10	8.5
	10- 5سنوات	26	22.0
	15 - 10سنة	48	40.7
	20 - 15سنة	22	18.6
	25 - 20سنة	8	6.8
سنوات الخبرة	من 25 فأكثر	4	3.4
	صاحب مكتب	30	25.4
	شريك	22	18.6
	مدقق رئيسي	44	37.3
	مدير مكتب تدقيق	10	8.5
المسمى الوظيفي	مساعد مدقق	12	10.2
	محاسب قانوني يمني	106	89.8
	محاسب قانوني أمريكي	6	5.1
	محاسب قانوني بريطاني	2	1.7
شهادات الممارسة	محاسب قانوني عربي	4	3.4
المجموع		**118**	**100**

يلاحظ من الجدول (6) أن 49.2% من المستجيبين تقع أعمارهم ضمن الفئة من 25 سنة إلى اقل من 35 سنة وأن 96.6% من عينة الدراسة تقع أعمارهم بين 25 سنة وأقل من 45 سنة، وتعكس هذه النسبة المرتفعة أهمية البيانات التي جمعت من هذه الفئة ودقتها، وتدل في الأغلب أن لديهم الخبرة والمعرفة بمعايير التدقيق، وهذه النتيجة تتماشى مع النتائج التي يظهرها الجدول (6) والتي تبين أن 88.1 من المستجيبين تتراوح خبرتهم العملية ما بين 10 سنوات

وأكثر من 25 سنة وهذا يدل على أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية يتمتعون بـــالخبرة الكافية حيث أنه كلما زاد سن المدقق كلما كانت سنوات خبرته أكثر وهو ما يتلاءم مع طبيعـــة هذه الوظيفة.

ونلاحظ من الجدول رقم (6) أن الغالبية العظمى من المستجيبين وهي 76.3% ممن يحملون شهادة البكالوريوس و13.6% يحملون شهادة الماجستير و 6.8% ممن يحملون شهادة الدكتوراه، في حين أن ما نسبته 3.4% دبلوم عالي، وهذا مما يجعلنا نطمئن إلى صحة البيانات التي حصلنا عليها بواسطة الاستبانة من حيث امتلاك هذه الفئة للقدرات المعرفية التي تمكنهم من الفهم السليم والإجابة عليها بآراء تعزز من موثوقية الاعتماد عليها عند التحليل.

كما يتضح من الجدول (6) أن نسبة المستجيبين الذين يحملون تخصصات لها علاقة مباشرة بعمل المدققين بلغت 100%، وكما يظهرها الجدول والمتمثل بتخصص المحاسبة، وهذا يعـــد أمرا طبيعيا كون المدققين يحملون شهادة تخصص محاسبة، وهذا إنما يعزز مـــا نـــص عليـــه القانون رقم 26 لسنة 1999 بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات والذي أشترط في مزاولـــي مهنة التدقيق في الجمهورية اليمنية، أن تمثل درجة البكالوريوس تخصص محاسبة الحد الأدنى من المتطلبات العلمية للحصول على إجازة مزاولة مهنة التـــدقيق. وتعـــزز النســـبة المرتفعـــة للمستجيبين الذين يحملون تخصص المحاسبة والتي لها علاقة بعمل المدقق الثقة في البيانات التي جمعت بواسطة الاستبانة لما لهم من صلة بموضوع التدقيق ووجود درجة من الـــوعي الكـــافي بأهداف ومضمون الدراسة، وهذا ما تعززه النتائج المتعلقة بالتأهيل العلمي والتي أظهـــرت أن نسبة كبيرة من المستجيبين من حملة شهادة البكالوريوس فما فوق، كما سبقت الإشارة.

و نلاحظ أيضاً من الجدول رقم (6) أن نسبة المستجيبين الذين لديهم خمس سنوات خبرة فما فوق بلغت 91.5% من المجموع منهم ما نسبته 22.0% تتراوح خبرتهم من 5 – 10 ســـنوات و40.7% تتراوح خبرتهم من 10–15 سنة و18.6% تتراوح خبرتهم بين 15–20 سنة و6.8% تتراوح خبرتهم من 20–25 سنة و3.4% خبرتهم 25 سنة فأكثر. ويمكن أن نستنتج من ذلك أن الغالبية العظمى من المستجيبين من ذوي الخبرات العالية والمتوسطة ، وهو ما يعطي مؤشـــراً على إمكانية الاعتماد بدرجة كبيرة على إجابات أسئلة الاستبانة.

ويلاحظ أيضاً من الجدول رقم (6) أن أفراد العينة ينقسمون بحسب المسمى الوظيفي منهم 30 مدققاً بمستوى صاحب مكتب تدقيق، يشكلون ما نسبته 25.4% من إجمالي العينة، و22 مدقق بمستوى شريك، ويشكلون ما نسبته 18.6% في حين يبلغ عدد المدققين الرئيسيين 44 مدقق وبما نسبته37.3%، و10 مدققين بمستوى مدير مكتب تدقيق وبما نسبته 8.5%، وإذا ما أخذنا النسبة الإجمالية لهؤلاء يتضح أنها تبلغ 89.8%، مما يدل على أن الاستبيانات قد وزعت على أشخاص ذوي مستويات وظيفية عليا مهمتهم الأساسية القيام بتخطيط عملية التدقيق، الأمر الذي يعزز من مصداقية الإجابات التي تم الحصول عليها ويدعم نتائج الدراسة، وأخيراً يشغل 12 مدقق وظيفة أخرى والمتمثلين بمساعدي مدققي الحسابات ويشكلون ما نسبته 8.5% من إجمالي عينة الدراسة.

وأخيراً يتضح من الجدول (6) أن عدد المدققين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني يمني بلغ 106 مدقق قانوني وبما نسبته 89.8، بينما يحمل 6 مدققين شهادة محاسب قانوني أمريكي CPA ويشكلون ما نسبته 5.1%، يليهم محاسب قانوني عربي 4 مدققين، ويأتي بعد ذلك في المرتبة الأخيرة من يحملون الشهادة البريطانية وعددهم 2 مدققاً فقط وبما نسبته1.7%، ويعطي كل ما سبق الثقة في إجابات أفراد العينة.

4-2 تحليل آراء مدققي الحسابات لمدى إدراكهم لأهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق.

لغرض قياس آراء المستجيبين للتعرف لمدى إدراك مدققو الحسابات لأهمية تخطيط عملية فقد خُصص لها (9) فقرات بهدف الكشف عن آراءهم في هذا الشأن، وقد تمَّ تلخيص الإجابات التي تمَّ الحصول عليها ونتائج تحليلها إحصائياً وفقاً لما يوضحه الجدول الآتي.

جدول رقم (7)

الإحصاءات الوصفية لآراء المستجيبين حول أهمية تخطيط عملية التدقيق.

الترتيب حسب درجة الأهمية	الفقرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير الموافقين	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
1	اختيار إجراءات ملائمة للحصول على أدلة وقرائن تدقيق كافية كأساس لتحديد رأيك في القوائم المالية.	100.0	0.0	0.0	4.88	0.33	كبيرة

الترتيب حسب درجة الأهمية	الفقرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير الموافقين	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
2	ضمان أن جميع إجراءات التدقيق التي يقوم بها المساعدون تتم تحت إشراف كافٍ من مدققين تتوافر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة.	100.0	0.0	0.0	4.69	0.46	كبيرة
3	التأكد من انجاز عملية التدقيق بطريقة فعالة.	98.3	1.7	0.0	4.68	0.51	كبيرة
4	التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق.	100.0	0.0	0.0	4.63	0.49	كبيرة
5	ضمان تشخيص الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها تأثيرًا أساسيًا على البيانات المالية.	94.9	5.1	0.0	4.44	0.60	كبيرة
6	توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين، وتنسيق العمل مع الآخرين.	96.6	3.4	0.0	4.36	0.55	كبيرة
7	التأكد من تشخيص المشاكل المحتملة.	86.4	13.6	0.0	4.29	0.70	كبيرة
8	استثمار الموارد بصورة كفؤة.	78.0	16.9	5.1	4.08	0.86	كبيرة
9	تسهيل توجيه أعضاء فريق عملية التدقيق.	79.7	16.9	3.4	4.03	0.76	كبيرة
المتوسط العام					4.45	0.35	كبيرة

يتبين من الجدول رقم (7) أن مدققي الحسابات الخارجيين في الجمهورية اليمنية يعتبرون أن أهم أهداف تخطيط عملية التدقيق هو اختيار إجراءات ملائمة للحصول على أدلة وقرائن تدقيق كافية كأساس لتحديد رأيهم في القوائم المالية حيث جاء بالمرتبة الأولى من بين كل الأهداف التي تم تحديدها لعملية التدقيق والتي بينتها المعايير الدولية، خصوصا المعيار الدولي رقم 300

الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، وبمتوسط حسابي مقداره 4.88 وبانحراف معياري 0.33 وقد بلغت نسبة الذين أجابوا بالموافقة بدرجتيها الموافقة بشدة أو الموافقة 100%. أما الهدف الذي جاء بالمرتبة الثانية فهو ضمان أن جميع إجراءات التدقيق التي يقوم بها المساعدون تتم تحت إشراف كافٍ من قبل مدققين تتوفر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي للإجابات حول الفقرة المتعلقة بذلك 4.69 وبانحراف معياري 0.46 كما أن نسبة الموافقين بلغت 100% أيضاً. في حين نجد أن مدققي الحسابات الخارجيين في الجمهورية اليمنية يرون أن التأكد من انجاز عملية التدقيق بطريقة فعالة يأتي بالدرجة الثالثة من حيث الترتيب، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي 4.68 وانحراف معياري 0.51 وأن نسبة المتفقين على ذلك 98.3% مقابل 1.7%كانت إجاباتهم محايدة.

وعلى الرغم من أن 100% من المستجبين أجابوا بالموافقة على أن التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق تعد من أهداف عملية التدقيق إلا إنهم رتبوه بالمرتبة السادسة وبمتوسط حسابي مقداره 4.63 وبانحراف معياري 0.49 ويعود ذلك إلى أن بعضهم اعتبروه هام وليس هام جدا.

ومن ناحية أخرى فان النتائج في جدول (7) تشير إلى أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية يرون أن ضمان تشخيص الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها تأثيرًا أساسيًا على البيانات المالية من أهم أهداف عملية التدقيق، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجاباتهم حول هذا الهدف 4.44 وبانحراف معياري 0.60 وبنسبة موافقة 94.9% والباقي كانت إجاباتهم محايدة.

أما توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين، وتنسيق العمل مع الآخرين فان معظم المدققين يرون انه هدف هام حيث بلغ قيمة المتوسط الحسابي لإجاباتهم 4.36 وبانحراف معياري 0.55 وبنسبة موافقة 96.6% و 3.4% فقط كانوا محايدين.

وتأتي الأهداف المتعلقة بالتأكد من تشخيص المشاكل المحتملة واستثمار الموارد بصورة كفؤة وتسهيل توجيه أعضاء فريق عملية التدقيق في آخر سلم أهداف عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين، حيث بلغت قيمة المتوسطات الحسابية لإجابتهم 4.29 و4.08 و4.03 على التوالي، وبانحرافات معيارية 0.70 و0.86 و0.76 وبنسبة موافقة بلغت 86.4% و78% و79.7%على التوالي.

ومما سبق فإننا نلاحظ أن جميع قيم المتوسطات الحسابية تزيد عن 4 وهي قيمة الوزن المخصص لحالة الموافقة على المقياس المستخدم في هذه الدراسة وان نسبة الموافقين، أي الذين أجابوا بموافقة بدرجة كبيرة والموافقة كانت تزيد عن 78%. حيث وصلت قيمة المتوسط الحسابي لإجاباتهم على كافة الفقرات المتعلقة بالأهداف 4.45 وبانحراف معياري 0.35 وهذا يعني بصورة عامة أن مدققي الحسابات في اليمن يعتبرون أن الأهداف المشار إليها أعلاه من أهداف عملية التدقيق وإنهم يعطونها الاعتبار الوافي والكامل عند إجراء عملية التدقيق وإنهم جميعا قد خصصوا لها أوزانا كبيرة.

4-3 تحليل آراء مدققي الحسابات بشأن متطلبات تخطيط عملية التدقيق :

لغرض قياس آراء المستجيبين بشأن متطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300، فقد خُصص لها (44) فقره بهدف الكشف عن آراءهم في هذا الشأن، وقد تمَّ تلخيص الإجابات التي تمَّ الحصول عليها ونتائج تحليلها إحصائياً وفقاً لما توضحه الفقرات الأتية:

4-3-1 تحليل آراء مدققي الحسابات بشأن المتطلبات عند التمهيد لتخطيط عملية التدقيق (الأنشطة الأولية):

تقيس هذه الفقرة آراء مدققي الحسابات بشأن متطلبات التخطيط عند التمهيد لتخطيط عملية التدقيق الأنشطة الأولية حيث خصص لها (18) فقرة وكانت النتائج كما يوضحه الجدول رقم (8) كالأتي:

جدول رقم (8)

الإحصاءات الوصفية لآراء المستجيبين حول المتطلبات عند التمهيد لتخطيط عملية التدقيق

الترتيب حسب الأهمية	الفقرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير الموافقين	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الالتزام
1	تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية.	93.2	1.7	5.1	4.58	0.77	كبيرة
2	نطاق مهمة التدقيق.	94.9	5.1	0.0	4.51	0.60	كبيرة
3	مصادر وأدلة وقرائن التدقيق التي يجب الاعتماد عليها.	98.3	0.0	1.7	4.49	0.60	كبيرة

الترتيب حسب الأهمية	الفقرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير الموافقين	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الالتزام
4	جمع البيانات حول الوحدة الخاضعة للتدقيق وتنظيمها من أجل تقييم المخاطر وتحديد الأهمية.	94.9	1.7	3.4	4.31	0.68	كبيرة
5	مشاكل التدقيق السابقة واللاحقة.	93.2	6.8	0.0	4.27	0.58	كبيرة
6	شروط عملية التدقيق.	93.2	3.4	3.4	4.25	0.68	كبيرة
7	تحديد المتطلبات من الأفراد وفريق التدقيق.	91.5	6.8	1.7	4.24	0.65	كبيرة
8	تحديد القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية.	89.8	6.8	3.4	4.19	0.71	كبيرة
9	الإطار التشريعي والتنظيمي المطبق بالمنشاة.	86.4	10.2	3.4	4.19	0.75	كبيرة
10	توقيت التدقيق وإجراءاته.	84.7	10.2	5.1	4.17	0.81	كبيرة
11	خبرتك السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على إدارة الشركة وموظفيها ودقة واكتمال سجلاتها المحاسبية.	83.1	16.9	0.0	4.17	0.70	كبيرة
12	مناقشة خطة التدقيق و إجراءات التدقيق مع فريق التدقيق.	91.5	5.1	3.4	4.17	0.75	كبيرة
13	تعقيدات عملية التدقيق.	78.0	18.6	3.4	4.07	0.81	كبيرة
14	حجم الوحدة الخاضعة للتدقيق.	78.0	15.3	6.8	4.03	0.87	كبيرة
15	إعداد موازنة وجدول زمني للتدقيق.	76.3	16.9	6.8	4.00	0.87	كبيرة
16	أداء إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع	49.2	40.7	10.2	3.51	0.84	كبيرة

الترتيب حسب الأهمية	الفقرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير الموافقين	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الالتزام
	العميل وعملية التدقيق المحددة.						
17	الاتصال مع المدقق السابق، امتثالا لمتطلبات أخلاقيات المهنة.	40.7	50.8	8.5	3.41	0.95	متوسطة
18	مناقشة خطة التدقيق وإجراءات التدقيق مع لجنة الرقابة في الوحدة أو الإدارة أو الموظفين.	54.2	16.9	28.8	3.24	1.16	متوسطة
	المتوسط العام				**4.10**	**0.42**	**كبيرة**

لقد حدد معيار التدقيق الدولي رقم 300 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين عدة متطلبات يجب أخذها بعين الاعتبار عند تخطيط عملية التدقيق ولقد تم تلخصيها على شكل فقرات،ونلاحظ من جدول (8) أن المدققين في الجمهورية اليمنية يأخذون بعين الاعتبار بالدرجة الأولي، عند تخطيط عملية التدقيق: تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية، حيث كان متوسط إجاباتهم على هذا المتطلب 4.58، أي بدرجة كبيرة، وبانحراف معياري 0.77 وبنسبة موافقة بلغت 93.2% مقابل 1.7% كانوا محايدين و5.1% عارضوا ذلك.

أما فيما يتعلق بنطاق مهمة التدقيق، فقد وضعه مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بالدرجة الثانية وبمتوسط حسابي مقداره 4.51 وبانحراف معياري 0.60 و بنسبة موافقة وصلت إلى 94.9%، و 5.1% كانت إجاباتهم محايدة، وهذا يدل على أهمية ذلك عند عملية التخطيط.

ويري المدققون أن متطلب مصادر وأدلة وقرائن التدقيق التي يجب الاعتماد عليها يأتي بالدرجة الثالثة وبمتوسط حسابي مقداره 4.49 وبانحراف معياري 0.60 وبنسبة موافقة 98.3%. وفي نفس السياق فان متطلب جمع البيانات حول الوحدة الخاضعة للتدقيق وتنظيمها من أجل تقييم المخاطر وتحديد الأهمية قد جاء بمتوسط حسابي مقداره4.31 وانحراف معياري 0.68 وبنسبة موافقة بلغت 94.9% ، يليه من حيث الأهمية متطلب مشاكل التدقيق السابقة واللاحقة، وشروط عملية التدقيق، حيث أن قيمة المتوسط الحسابي لهما كانت 4.27 و4.25 وبانحرافين معياريين 0.58 و 0.68 وبنسبة موافقة بلغت 93.2% لكل منهما على التوالي.

أما فيما يتعلق بمتطلب تحديد المتطلبات من الأفراد وفريق التدقيق فان مـدققي الحسـابات بالجمهورية اليمنية يرون أن درجة أهميته عالية حيث أن المتوسط الحسابي للإجابات عليه كان 4.24 وبانحراف معياري 0.65 وبنسبة موافقة 91.5%.

وقد وضع المدققون كلاً من تحديد القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية والإطـار التشـريعي والتنظيمي المطبق بالمنشاة بنفس الأهمية حيث بلغ المتوسـط الحسـابي لكـل منهمـا 4.19 وبانحرافين معياريين 0.71 و0.75 وبنسبة موافقة 89.8% و 86.4% على التوالي.

وعلى نفس المنوال، فقد رتبوا كل من توقيت التدقيق وإجراءاته والخبرة السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على إدارة الشركة وموظفيها ودقة واكتمال سجلاتها المحاسبية ومناقشة خطـة التدقيق وبعض إجراءات التدقيق مع فريق التدقيق بنفس الأهمية حيث بلغ المتوسـط الحسـابي لإجاباتهم حول الفقرات الثلاث 4.17 وبانحرافات معيارية 0.71 و0.70 و 0.75 وبنسبة موافقة 84.7% و83.1% و91.5% على التوالي.

أما فيما يتعلق بتعقيدات عملية التدقيق وحجم الوحدة الخاضعة للتدقيق وإعداد موازنة التدقيق والجدول الزمني لها فقد بلغت الأوساط الحسابية لها 4.07 و 4.03 و4 على التوالي وبانحرافات معيارية 0.81 و 0.87 و 0.87 وبلغت نسبة الموافقين على الفقرتين الأوليتين 78% و 76.3% على الفقرة الثالثة.

في حين أن أداء إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحـددة كانت بدرجة أهمية كبيرة، ولكن بمتوسط حسابي 3.51 وبانحراف معياري 0.84 وبنسبة موافقة مقدارها 49.1% بينما بلغت نسبة غير المتفقين على انه هام 10.2%.

وقد أعتبر المدققون أن كلاً من الاتصال مع المدقق السابق، امتثالا لمتطلبـات أخلاقيـات المهنة ومناقشة خطة التدقيق وبعض إجراءات التدقيق مع لجنة الرقابة في الوحدة أو الإدارة أو الموظفين من العوامل والمتطلبات متوسطة الأهمية حيث أن المتوسطات الحسابية لهما كانت اقل من 3.5 وان كانت نسبة المتفقين على أهميتهما بلغت 40.7% و 54.2% على التوالي.

ومما سبق فإننا نلاحظ أن قيم المتوسطات الحسابية تزيد عن 4 وهي قيمة الوزن المخصص لحالة الموافقة على المقياس المستخدم في هذه الدراسة لمعظم الفقـرات المتعلقـة بالمتطلبـات والاعتبارات التي تؤخذ عند تخطيط عملية التدقيق، حيث وصل قيمة المتوسط الحسابي لإجاباتهم على كافة الفقرات مجتمعة 4.1 وبانحراف معياري 0.42 وهذا يدل على تقارب إجابات المدققين واتفاقهم على أهمية الفقرات الواردة في الجدول عند التمهيد لتخطيط عملية التدقيق.

2-3-4 تحليل آراء مدققي الحسابات بشأن متطلبات التخطيط عند إعداد إستراتيجية التدقيق

تقيس هذه الفقرة آراء مدققي الحسابات بشأن متطلبات التخطيط عند القيام بإعداد إستراتيجية التدقيق حيث تم تخصيص (9) فقرات بهدف الكشف عن آراء المدققين في هذا الشأن، وقد تم تلخيص الإجابات التي تم الحصول عليها ونتائج تحليلها إحصائياً وفقاً لما يوضحه الجدول الأتي:

جدول رقم (9)

الإحصاءات الوصفية لآراء مدققي الحسابات حول متطلبات التخطيط عند إعداد إستراتيجية التدقيق.

الترتيب حسب الأهمية	الفقرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإلتزام
1	فاعلية و كفاءة الرقابة الداخلية في المنشاة.	96.6	3.4	0.0	4.53	0.57	كبيرة
2	استخدام مدققين يتمتعون بالخبرة في مجالات المخاطر المرتفعة.	91.5	8.5	0.0	4.42	0.65	كبيرة
3	العوامل التي تحدد النواحي التي يجب تركيز جهود فريق التدقيق عليها لمنع الأخطاء الجوهرية.	86.4	10.2	3.4	4.31	0.79	كبيرة
4	أهداف إعداد التقارير المالية للعملية الخاصة بتخطيط وتوقيت التدقيق.	88.1	8.5	3.4	4.29	0.77	كبيرة
5	طبيعة الاتصالات المطلوبة كالموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية.	84.7	13.6	1.7	4.17	0.79	كبيرة
6	تحديد خصائص العملية كإطار لإعداد التقارير ومتطلبات إعدادها الخاصة بالقطاع ومواقع مكونات المنشاة.	72.9	27.1	0.0	4.15	0.83	كبيرة
7	مواعيد الاتصالات المتوقعة مع الإدارة والمكلفين بالرقابة.	78.0	18.6	3.4	4.03	0.79	كبيرة
8	الظروف الاقتصادية الراهنة التي تؤثر على العميل أو عمله وتأثيرها المحتمل على سير عملية التدقيق.	84.7	10.2	5.1	3.95	0.82	كبيرة

الترتيب حسب الأهمية	الفقرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإلتزام
9	استخدام خبراء في المسائل المعقدة.	54.2	44.1	1.7	3.76	0.84	كبيرة
	المتوسط العام				4.18	0.53	كبيرة

تشير معطيات جدول (9) إلى أن المدققين أول ما يأخذون بعين الاعتبار عند أعداد إستراتيجية التدقيق فاعلية وكفاءة الرقابة الداخلية في المنشاة موضع التدقيق، حيث بلغت نسبة الذين أجابوا بالموافقة بدرجتيها الموافقة بدرجة كبيرة والموافقة، على هذه الفقرة 96.6% بينما اعتبرها 3.4% منهم متوسطة الأهمية، وبناء عليه فقد بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم (4.53)، وهي تعادل درجة الموافقة بدرجة كبيرة على المقياس المستخدم في هذه الدراسة وبانحراف معياري 0.57.

وفي المقام الثاني يأتي استخدام مدققين يتمتعون بالخبرة في مجالات المخاطر المرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم حول هذا الاعتبار 4.42 وبانحراف معياري 0.65 ، في حين كانت إجابات 91.5% من المدققين بالموافقة بدرجتيها، والباقي كانت إجابتهم محايدة حول هذه الفقرة، أي أن درجة التطبيق كبيرة في هذا المجال

ويلاحظ أيضاً من الجدول المشار إليه أعلاه أن 86.4% من المدققين يرون أن العوامل التي تحدد النواحي ويجب تركيز جهود فريق التدقيق عليها لمنع الأخطاء الجوهرية هامة أو هامة جدا، وتدل قيمة المتوسط الحسابي والبالغة 4.31 أن هذه الفقرة تطبق بدرجة كبيرة، يليها بالترتيب أهداف إعداد التقارير المالية للعملية الخاصة بتخطيط وتوقيت التدقيق، فهي تعتبر من المكونات الأساسية لإستراتيجية التخطيط حسب وجهة نظر المدققين، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجابتهم على هذه الفقرة 4.29 وبانحراف معياري 0.77 ونسبة موفقة 88.1%.

كما يلاحظ أن المدققين يرون أن طبيعة الاتصالات المطلوبة كالموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية، وتحديد خصائص العملية كإطار لإعداد التقارير ومتطلبات إعدادها الخاصة بالقطاع، ومواقع مكونات المنشاة من الأمور ذات العلاقة والتي تؤخذ بعين الاعتبار عند إعداد إستراتيجية التدقيق، حيث بلغت المتوسطات الحسابية لإجابتهم حول الفقرتين المذكورتين 4.17 و4.15 وبانحرافين معياريين 0.79 و 0.83 على الترتيب ويلاحظ أن نسبة المتفقين مع ذلك 84.7% و 72.9%، وهي نسبة مرتفعة. أما فيما يتعلق بمواعيد الاتصالات المتوقعة مع

الإدارة والمكلفين بالرقابة فقد حظيت بمتوسط مقداره 4.03 وبانحراف معياري 0.79، أي أن درجة أخذها بعين الاعتبار عالية حيث كانت نسبة إجاباتهم 78.0%.

كما يلاحظ من الجدول رقم (9) أن كل من الظروف الاقتصادية الراهنة التي تؤثر على العميل أو عمله وتأثيرها المحتمل على سير عملية التدقيق واستخدام خبراء في المسائل المعقدة قد جاءتا بالمرتبتين الأخيرتين مع أن درجة أخذهما بعين الاعتبار كانت مرتفعة بدلالة المتوسطين الحسابيين المخصصين لهما والبالغة 3.95 و 3.76 على التوالي،وبانحرافين معياريين 0.82 و 0.84 ونسبة موافقة بلغت 84.7% و 54.2%.

ومما سبق فإننا نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لإجاباتهم على كافة الفقرات مجتمعة 4.18 وبانحراف معياري 0.53 وهذا يدل على تقارب إجابات المدققين واتفاقهم على أهمية إستراتيجية التدقيق في تخطيط عملية التدقيق .

4-3-3 تحليل آراء مدققي الحسابات بشأن متطلبات التخطيط عند إعداد خطة التدقيق

تقيس هذه الفقرة آراء مدققي الحسابات بشأن متطلبات التخطيط إعداد خطة التدقيق حيث تم تخصيص (3) فقرات بهدف الكشف عن آراء المدققين في هذا الشأن، وقد تم تلخيص الإجابات التي تم الحصول عليها ونتائج تحليلها إحصائياً وفقاً لما يوضحه الجدول الأتي:

جدول رقم (10)

الإحصاءات الوصفية لآراء مدققي الحسابات حول متطلبات التخطيط عند إعداد خطة التدقيق

الترتيب حسب الأهمية	الفقرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير الموافقين	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإلتزام
1.	وصف لطبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق للحصول على أدلة كافية ومناسبة لتقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية.	91.5	8.5	0.0	4.41	0.65	كبيرة
2.	وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخططة عند مستوى الإثبات لكل فئة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.	84.7	13.6	1.7	4.24	0.82	كبيرة

الترتيب حسب الأهمية	الفقرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير الموافقين	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الإلتزام
3.	إجراءات التدقيق الأخرى من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية.	72.9	27.1	0.0	4.05	0.78	كبيرة
المتوسط العام					4.23	0.57	كبيرة

لقد بين معيار التدقيق رقم 300 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المتطلبات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد خطة التدقيق وهي المرحلة التي تتلو مرحلة أعداد إستراتيجية التدقيق وتنبثق عنها خطة التدقيق والتي تعتبر التفصيل العملي لإستراتيجية التخطيط.

إن أول ما تتضمن خطة التدقيق حسب رأي مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية وصف لطبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق للحصول على أدلة كافية ومناسبة لتقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية، حيث حلت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية كما يشير إليها الجدول رقم (10) حيث حصلت على متوسط حسابي مقداره 4.41 وبانحراف معياري 0.65 وبسبة موافقة 91.5% مقابل 8.5% محايد، ومن ناحية أخرى فقد وضع مدققي الحسابات بالمرتبة الثانية وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخططة عند مستوى الإثبات لكل فئة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات حيث حصلت هذه الفقرة على متوسط حسابي مقداره 4.24 وبانحراف معياري 0.82 وبنسبة موافقة على أهميتها 84.7%. كما تتضمن خطة التدقيق حسب رأي مدققي الحسابات إجراءات التدقيق الأخرى من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية وبلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم حول هذه الفقرة 4.05 وبانحراف معياري 0.78 ونسبة موافقة 72.9% وبالمقابل كانت نسبة المحايدين 27.1%.

مما سبق نلاحظ أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية يأخذون بعين الاعتبار متطلبات إعداد خطة التدقيق الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 300 بدرجة كبيرة حيث بلغ قيمة المتوسط لإجاباتهم على كافة الفقرات المتعلقة بمتطلبات إعداد خطة التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي رقم 300 كافة 4.23 وهي قيمة تزيد عن الوزن المخصص لحالة الموافقة على المقياس المستخدم في هذه الدراسة الوارد على الاستبيان وبانحراف معياري 0.57 أي أن إجابات المدققون متقاربة ويأخذون كافة متطلبات الواردة في المعيار لإعداد خطة التدقيق.

4-3-4 تحليل آراء مدققي الحسابات بشأن متطلبات التخطيط عند تنفيذ عملية التدقيق

تقيس هذه الفقرة آراء مدققي الحسابات بشأن متطلبات التخطيط عند تنفيذ عملية التدقيق حيث تم تخصيص (6) فقرات بهدف الكشف عن آراء المدققين في هذا الشأن، وقد تم تلخيص الإجابات التي تم الحصول عليها ونتائج تحليلها إحصائياً وفقاً لما يوضحه الجدول الأتي:

جدول رقم (11)

الإحصاءات الوصفية لآراء مدققي الحسابات حول متطلبات التخطيط عند إعداد خطة التدقيق.

الترتيب حسب الأهمية	الفقره	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير الموافقين	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الالتزام
.1	تحديث إستراتيجية عملية التدقيق عندما تحصل على معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات المتوفرة.	84.7	10.2	5.1	4.17	0.81	كبيرة
.2	مراجعة خطة عملية التدقيق بصورة مستمرة ومتكررة طيلة عملية التدقيق.	81.4	15.3	3.4	4.05	0.75	كبيرة
.3	تعديل إستراتيجية التدقيق نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف.	78.0	18.6	3.4	4.00	0.77	كبيرة
.4	تحديث عملية التدقيق عند الحصول على أدلة التدقيق من نتائج إجراءات التدقيق.	78.0	20.3	1.7	3.98	0.71	كبيرة
.5	يتم إعادة تقييم إجراءات التدقيق المخططة بناء على التقييم المعدل للمخاطر المقيمة لبعض العمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.	78.0	18.6	3.4	3.97	0.74	كبيرة

الترتيب حسب الأهمية	الفقره	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير الموافقين	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الالتزام
.6	تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.	59.3	39.0	1.7	3.80	0.80	كبيرة
المتوسط العام					3.99	0.60	كبيرة

نلاحظ من جدول (11) أن مدققي الحسابات يحصلون على معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات المتوفرة عند تحديث إستراتيجية عملية التدقيق حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم حول هذه الفقرة 4.17 وبانحراف معياري 0.81 وبنسبة موافقة بلغت 84.7% ،بينما نجد أنهم يراجعون خطة عملية التدقيق بصورة مستمرة ومتكررة طيلة عملية التدقيق و بدرجة كبيرة حيث بلغت نسبة المتفقين على ذلك 81.4% بينما لا يقوم بذلك سوى 3.4% وعليه فان قيمة المتوسط الحسابي لإجاباتهم بلغت 4.05 وانحراف معياري 0.75 .

وفي نفس السياق فإنهم يقومون بتعديل إستراتيجية التدقيق نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف وبدرجة كبيرة حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجاباتهم 4 وبانحراف معياري 0.77 وبنسبة موافقة 78% بينما بلغت نسبة المحايدين 3.4% في حين أجاب 18.3% بمتوسط على هذه الفقرة.

ونلاحظ أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات المدققين على كافة الفقرات المتعلقة بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 أثناء تنفيذ عملية التدقيق قد بلغت 3.99 وانحراف معياري0.60 وهذا يدل على أن مدققي الحسابات يلتزمون بمتطلبات المعيار عند تنفيذ خطة التدقيق.

4-3-5 تحليل آراء مدققي الحسابات بشأن متطلبات التخطيط عند التوجيه والإشراف والمتابعة

تقيس هذه الفقرة آراء مدققي الحسابات بشأن متطلبات التخطيط عند التوجيه والإشراف والمتابعة حيث تم تخصيص (4) فقرات بهدف الكشف عن آراء المدققين في هذا الشأن، وقد تم تلخيص الإجابات التي تم الحصول عليها ونتائج تحليلها إحصائياً وفقاً لما يوضحه الجدول الأتي:

جدول رقم (12)

الإحصاءات الوصفية لآراء مدققي الحسابات حول متطلبات التخطيط عند التوجيه والإشراف والمتابعة

الترتيب حسب الأهمية	الفقرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير الموافقين	المتوسط الحسابي	الانحراف المعيار	درجة الالتزام
1.	التوجيه والإشراف والمتابعة على فريق التدقيق تتناسب مع درجة مخاطر التدقيق الجوهرية.	89.8	10.2	0.0	4.34	0.66	كبيرة
2.	التوجيه والإشراف والمتابعة على فريق التدقيق وفقا لقدرات و مؤهلات فريق التدقيق.	91.5	6.8	1.7	4.31	0.68	كبيرة
3.	التوجيه والإشراف والمتابعة على فريق التدقيق وفقاً لطبيعة نشاط المنشاة و مجال التدقيق.	91.5	6.8	1.7	4.27	0.67	كبيرة
4.	درجة التوجيه والإشراف والمتابعة على فريق التدقيق وفقا لمتطلبات العمل حسب المعايير الدولية ذات العلاقة.	86.4	11.9	1.7	4.15	0.69	كبيرة
المتوسط العام					4.27	0.55	كبيرة

من الجدول رقم (12) نلاحظ أن هناك توجيهاً وإشرافاً ومتابعة على فريق التدقيق تتناسب مع درجة مخاطر التدقيق الجوهرية يقوم بها مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية حيث بلغ قيمة المتوسط الحسابي 4.34 وبانحراف معياري 0.66 وبنسبة موافقة 89.8% وهذا يدل على أن تطبيق هذا النوع من الإشراف والتوجيه والمتابعة كبير من قبل المدققين.

أما النوع الثاني من التوجيه والإشراف والمتابعة فهو يتم على فريق التدقيق وفقا لقدرات ومؤهلات فريق التدقيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المدققين على الفقرة المتعلقة بذلك

4.31 وبانحراف معياري 0.68 وان نسبة المتفقين على القيام بهذا الإشراف والتوجيه والمتابعة بلغت 91.5%. ومن ناحية أخرى فإننا نلاحظ أن مدققي الحسابات يقومون بالتوجيه والإشراف والمتابعة على فريق التدقيق وفقاً لطبيعة نشاط المنشاة ومجال التدقيق بدرجة كبيرة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم حول هذه الفقرة 4.27 وبانحراف معياري 0.67 وبنسبة موافقة بلغت على القيام بهذا النوع من التوجيه والإشراف والمتابعة 91.5%.

وأخيراً فان درجة التوجيه والإشراف والمتابعة من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية على فريق التدقيق وفقا لمتطلبات العمل حسب المعايير الدولية ذات العلاقة تتم بدرجة عالية حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم حول هذه الفقرة 4.15 وبانحراف معياري 0.69 وبنسبة موافقة 86.4%.

وبصورة عامة فانه يتم الإيفاء بمتطلبات المعيار الدولي رقم 300 في مجال التوجيه والإشراف على فريق عملية التدقيق، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات المدققين على كافة الفقرات المتعلقة بالتوجيه والإشراف والمتابعة مجتمعة 4.27 وبانحراف معياري 0.55 وهذا يدل على تقارب الآراء بشأن أهمية التوجيه ولإشراف والمتابعة على فريق عملية التدقيق ويتم بدرجة كبيرة من قبل المدققين.

4-3-6 تحليل آراء مدققي الحسابات بشأن متطلبات التخطيط عند توثيق عملية التدقيق

تقيس هذه الفقرة آراء مدققي الحسابات بشأن متطلبات التخطيط عند توثيق عملية التدقيق حيث تم تخصيص (4) فقرات بهدف الكشف عن آراء المدققين في هذا الشأن، وقد تم تلخيص الإجابات التي تم الحصول عليها ونتائج تحليلها إحصائياً وفقاً لما يوضحه الجدول الأتي:

جدول رقم (13)

الإحصاءات الوصفية لآراء مدققي الحسابات حول متطلبات التخطيط عند توثيق عملية التدقيق.

الترتيب حسب الأهمية	الفقـــرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير الموافقين	المتوسط الحسابي	الانحراف المعيار	درجة الإلتزام
1.	إستراتيجية التدقيق الشاملة على شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق والتوقيت والأداء الشامل لعملية التدقيق.	94.9	5.1	0.0	4.36	0.58	كبيرة
2.	خطة التدقيق لبيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات	89.8	10.2	0.0	4.34	0.66	كبيرة

الترتيب حسب الأهمية	الفقـــرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة غير الموافقين	المتوسط الحسابي	الانحراف المعيار	درجة الإلتزام
	تقييم المخــاطر وإجــراءات التدقيق الإضافية.						
3.	توثيق وتفصيل كل فقرة من فقــرات برنــامج التــدقيق بحيـــث تبـــين الإجـــراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق.	71.2	28.8	0.0	4.10	0.82	كبيرة
4.	أي تغيرات تتم أثناء عمليــة التدقيق.	71.2	27.1	1.7	3.93	0.76	كبيرة
	المتوسط العام				4.18	0.58	كبيرة

نلاحظ من جدول (13) أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية يرون أن أهم ما يجب توثيقه بالدرجة الأولي هو إستراتيجية التدقيق الشاملة على شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق والتوقيت والأداء الشامل لعملية التدقيق، حيث حصلت هذه الفقرة على متوسط حسابي 4.36 وبانحراف معياري 0.58 وبنسبة موافقة 94.9% بينما أجاب 5.1% بمحايد وهذا يدل على أن درجة التطبيق لهذا النوع من التوثيق عالية.

وتأتي في الدرجة الثانية عملية توثيق خطة التدقيق لبيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق الإضافية، حيث بلغت نسبة المدققين الذين يتفقون على درجة تطبيقها بصورة عالية 89.8% بينما بلغ المتوسط الحسابي للإجابات حول هذه الفقرة 4.34 وبانحراف معياري 0.66 وهذا يدل أنها تطبق من قبل المدققين بدرجة عالية وكبيرة.

كما نلاحظ من معطيات الجدول (13) أن عملية توثيق وتفصيل كل فقرة من فقرات برنامج التدقيق بحيث تبين الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق يقوم به المدققون اليمنيون بدرجة كبيرة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم 4.1 وبانحراف معياري 0.82 وبنسبة موافقة 71.2% وبالمقابل 28.8% كانت محايدة.

وأخيرا فإننا نلاحظ من الجدول ذاته أن المدققين يقومون بتوثيق أي تغيرات تتم أثناء عملية التدقيق بدرجة كبيرة حيث أن قيمة المتوسط الحسابي لإجاباتهم 3.93 وانحراف معياري 0.76 وبنسبة موافقة 71.2% ، وبالمقابل 27.1% كانت محايدة.

وبصورة عامة نجد أن المدققين يقومون بعملية التوثيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 المتعلق بتخطيط عملية التدقيق بدرجة كبيرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجاباتهم على كافة

الفقرات المتعلقة بعملية التوثيق 4.18 وبانحراف معياري 0.58 وهذا يدل على تقارب آراء المدققين حول أهمية توثيق عملية التدقيق .

4-4 تحليل آراء مدققي الحسابات بشأن الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300.

تقيس هذه الفقرة آراء مدققي الحسابات بشأن الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 300 حيث تم تخصيص (8) فقرات بهدف الكشف عن آراء المدققين في هذا الشأن، وقد تم تلخيص الإجابات التي تم الحصول عليها ونتائج تحليلها إحصائياً وفقاً لما يوضحه الجدول الأتي:

جدول رقم (14)

الإحصاءات الوصفية لآراء مدققي الحسابات حول المشاكل والصعوبات التي تحول دون تطبيق المعيار

الترتيب حسب الأهمية	الفقرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة عدم الموافقين	المتوسط الحسابي	الانحراف المعيار	درجة الأهمية
1	صعوبة الحصول على المعايير والنشرات الصادرة عن المنظمات المهنية.	27.1	33.9	39.0	1.80	1.05	متدنية
2	عدم وجود نصوص مترجمة للمعايير والتطورات التي تحدث عليها.	37.3	16.9	45.8	1.86	1.34	متدنية
3	عدم الاهتمام والإطلاع على المعايير من قبل المدققين ومواكبة تعديلاتها وتطوراتها.	50.8	39.0	10.2	2.59	1.07	متوسطة
4	عدم توفر المعرفة والمهارات اللازمة لدى المدققين للإطلاع على المعايير خاصة إتقان اللغة الإنجليزية	61.0	22.0	16.9	2.66	1.15	متوسطة

الترتيب حسب الأهمية	الفقرة	نسبة الموافقين	نسبة المحايدين	نسبة عدم الموافقين	المتوسط الحسابي	الانحراف المعيار	درجة الأهمية
	واستخدام الحاسوب والانترنت.						
5	عدم وجود متابعة من قبل المدققين للبحوث والدراسات الصادرة ذات الصلة بالمهنة.	88.1	3.4	8.5	3.07	0.98	متوسطة
6	عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية.	52.5	30.5	16.9	2.53	1.29	متوسطة
7	عدم وجود برامج التدريب الكافية واللازمة لتطوير وتنمية قدرات مدققي الحسابات.	67.8	23.7	8.5	2.86	1.02	متوسطة
8	عدم قيام جمعية مدققي الحسابات بالدور المناط بها والإشراف على تطوير وتنظيم مهنة التدقيق في اليمن.	78.0	15.3	6.8	3.24	1.15	متوسطة
المتوسط العام					2.58	1.13	متوسطة

على الرغم من التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات المعيار، إلا أنه توجد بعض الصعوبات التي تحول دون التزامهم بمتطلبات المعيار بدرجة كبيرة جداً، وتتمثل أهم هذه الصعوبات، بالدرجة الأولى في عدم قيام جمعية مدققي الحسابات بالدور المناط بها والإشراف على تطوير وتنظيم مهنة التدقيق في الجمهورية اليمنية، حيث كانت نسبة موافقتهم على وجود هذه المشكلة 78% ، في حين عارض وجودها 6.7% منهم والباقي نسبتهم 15.3% يرون أن وجودها متوسط ، وقد بلغ قيمة الوسط الحسابي لإجابتهم حول هذه المشكلة3.24 .

وتأتي بالمرتبة الثانية صعوبة عدم وجود متابعة من قبل المدققين للبحوث والدراسات الصادرة ذات الصلة بالمهنة، حيث كانت نسبة الموافقة على وجود هذه المشكلة 88.1%، بينما بلغت نسبة الذين عارضوا بوجودها 8.5% والباقي يرون بأنها متوسطة الأهمية حيث بلغ الوسط الحسابي حول هذه العبارة 3.07.

ويلاحظ أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية يرون أن عدم وجود برامج التدريب الكافية واللازمة لتطوير وتنمية قدرات مدققي الحسابات تعتبر من الصعوبات التي تواجههم في التزامهم بالمعيار، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات على هذه الصعوبة 2.86 وبدرجة متوسطة.

ويرى 61% من المدققين أن عدم توفر المعرفة والمهارات اللازمة لدى المدققين للإطلاع على المعايير خاصة إتقان اللغة الإنجليزية واستخدام الحاسوب والانترنت تعتبر صعوبة بدرجة متوسطة ،حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.66.

ويليها بالترتيب الصعوبة المتعلقة بعدم الاهتمام والإطلاع على المعايير من قبل المدققين ومواكبة تعديلاتها وتطوراتها حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات المدققين عليها 2.59 وبلغ نسبة المتفقين على وجودها كصعوبة 50.3% من المدققين بينما يرى 39% منهم أنها صعوبة متوسط. واعتمادا على قيمة الوسط الحسابي فإنها تصنف صعوبة بدرجة كبيرة. وتعتبر الصعوبة المتعلقة بعدم وجود قوانين وتشريعات تلزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية صعوبة كبيرة حيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات 3.53.

بينما كانت إجابات مدققي الحسابات على صعوبة عدم جود نصوص مترجمة للمعايير والتطورات التي تحدث عليها، وصعوبة الحصول على المعايير والنشرات الصادرة عن المنظمات المهنية من الصعوبات بدرجة متدنية حيث بلغ الوسط الحسابي 1.86 و1.8 على الترتيب .

وبصورة عامة نلاحظ أن المتوسط الحسابي لكافة الفقرات التي تقيس الصعوبات و المعوقات التي تحد من التزام مدققي الحسابات بمعيار تخطيط عملية التدقيق رقم 300 بلغ 2.58 . ويرى الباحث أن قيم الانحراف المعياري كانت كبيرة وهذا يدل على أن هناك تشتت في الإجابات، وهذا ما يدل عليه توزع نسب إجابات المدققين على مختلف حالات المقياس وبقيم غير متقاربة وهذا يعكس أنها تواجه البعض منهم بدرجة متوسطة والبعض الآخر بدرجة متدنية.

4-15 اختبار الفرضيات

4-5-11 اختبار الفرضية الأولى:

HO: لا يدرك مدققوا الحسابات بأهمية التخطيط في تحقيق الأهداف الموضوعة للعميل محل التدقيق.

Ha: يدرك مدققوا الحسابات بأهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار (t) لمعرفة فيما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي لفقرات المجال الذي يقيس إدراك مدققي الحسابات بأهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق وبين قيمة نقطة الفصل والتي تمثل درجة الموافقة على المقياس الخماسي المستخدم في هذه الدراسة وهو (3.5) والذي إذا قرب إلى اقرب منزلة عشرية يصبح (4).

جدول رقم (15)

نتائج اختبار الفرضية الأولى

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية	مستوى المعنوية	النتيجة
4.45	0.35	20.9	1.96	اقل من 0.001	**رفض العدمية و قبول البديلة**

يشير الجدول رقم (15) أن قيم (t) ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05). حيث أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى (0.05) والبالغة (1.96).

وبناء على القاعدة القائلة بقبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمه (t) المحسوبة أقل من قيمة (t) الجدولية، ورفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية. وعليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، ويعني ذلك أنه:"يدرك مدققو الحسابات بأهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق".

4-5-2. نتيجة اختبار الفرضية الثانية:

HO: لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300).

Ha: يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300).

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار (t) لمعرفة فيما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي لفقرات المجال الذي يقيس مدى التزام مدققوا الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (300) وبين قيمة نقطة الفصل والتي تمثل درجة الموافقة على المقياس الخماسي المستخدم في هذه الدراسة وهو (3.5) والذي إذا قرب إلى اقرب منزلة عشرية يصبح (4).

جدول رقم (16)

نتيجة اختبار الفرضية الثانية

مدي التزام مدققي الحسابات بالمتطلبات الآتية:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية	مستوى المعنوية	النتيجة
تخطيط عملية التدقيق.	4.10	0.42	10.99	1.96	اقل من 0.001	**رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة**
إعداد إستراتيجية التدقيق.	4.18	0.53	9.81			
عند إعداد خطة التدقيق.	4.23	0.57	9.83			
أثناء تنفيذ عملية التدقيق.	3.99	0.60	6.31			
عند التوجيه والإشراف على فريق عملية التدقيق.	4.27	0.55	10.73			
توثيق عملية التدقيق	4.18	0.58	9.07			
المتوسط العام	**4.16**	**0.45**	**13.03**			

يشير الجدول رقم (16) أن قيم (t) ذات دلالة إحصائية عند مستوى معوية (0.05)، حيث أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية عند مستوى (0.05) والبالغة (1.96) لجميع المتطلبات الفرعية لمعيار التدقيق الدولي رقم 300، في مجالات تخطيط عملية التدقيق من عند

البدء بتخطيط العملية، وإعداد إستراتيجية التدقيق، وعند إعداد خطة التدقيق، وأثناء تنفيذ عملية التدقيق، وعند التوجيه والإشراف على فريق عملية التدقيق، وتوثيق عملية التخطيط.

وبناء على القاعدة القائلة بقبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة إذا كانت فيه (t) المحسوبة أقل من قيمة (t) الجدولية، ورفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية. وعليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، وذلك يعني أنه " يلتزم مدققوا الحسابات في الجمهورية اليمنية بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (300). والتي تتمثل في درجة التزام مدقق الحسابات بالمتطلبات الواردة في المعيار عند تخطيط عملية التدقيق، إعداد إستراتيجية التدقيق، وإعداد خطة التدقيق، ثناء تنفيذ عملية التدقيق، و التوجيه والإشراف على فريق عملية التدقيق، و توثيق عملية التدقيق.

4-5-3.نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:

HO: لا توجد صعوبات ومشاكل تحول دون تطبيق مدققي الحسابات لمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300).

Ha: توجد صعوبات ومشاكل تحول دون تطبيق مدققي الحسابات لمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300).

لاختيار هذه الفرضية فقد استخدم اختيار (t) لمعرفة فيما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي لفقرات المجال الذي يقيس مدى وجود صعوبات ومشاكل تحول دون تطبيق مدققي الحسابات لمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (300) و بين قيمة نقطة الفصل والتي تمثل درجة الموافقة على المقياس الخماسي المستخدم في هذه الدراسة و هو (3.5) والذي إذا قرب إلى اقرب منزلة عشرية يصبح (4).

جدول (17)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية	مستوى المعنوية	النتيجة
2.58	1.13	-8.84	1.96	0.007	قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة

ويشير الجدول (17) أن قيم (t) ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05). حيث أن قيمة (t) المحسوبة اقل من قيمة (t) الجدولية عند مستوى (0.05) والبالغة (1.96).

وبناء على القاعدة القائلة بقبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة إذا كانت فيه (t) المحسوبة أقل من قيمة (t) الجدولية، ورفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية، وعليه فإننا نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة، القائلة بوجود صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (300)" أي أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية يواجهون صعوبات ومعوقات تحد من التزامهم بالمعيار بدرجة متوسطة وليس بدرجة كبيرة" .

4-5- 4.نتيجة اختبار الفرضية الرابعة:

HO: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300) ،وبين العوامل الشخصية المتعلقة بالمدقق.

Ha: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300) ،وبين العوامل الشخصية المتعلقة بالمدقق.

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي لمعرفة ما إذا كانت توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300)،وبين العوامل الشخصية المتعلقة بالمدقق.

يبين الجدول (18) أن قيمة (f) المحسوبة عند درجة معنوية عند درجات الحرية المبينة عند كل متغير من متغيرات العوامل الشخصية والمبينة في العامود الرابع ليست ذات دلالة إحصائية لكل من الفئة العمرية والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة وشهادات الممارسة عند مستوى معنوية (0.05)، حيث أن مستوى المعنوية لها اكبر من (0.05) أي الفروقات بين مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300)، وبين العوامل الشخصية (الفئة العمرية والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة وشهادات الممارسة) المتعلقة بالمدقق إحصائية فإننا نقبل الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (300)،وبين العوامل الشخصية المتعلقة بالمدقق.

جدول رقم (18)

نتائج تحليل التباين الأحادي لتأثير العوامل الشخصية على التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (300)

المتغير	الفروقات	مجموع المربعات	df	متوسط المربعات	F	المعنوية
الفئة العمرية	بين المجموعات	1.197	3	0.399	2.052	0.111
	داخل المجموعات	22.163	114	0.194		
	المجموع	23.360	117			
المؤهل العملي	بين المجموعات	0.735	3	0.245	1.234	0.301
	داخل المجموعات	22.625	114	0.198		
	المجموع	23.360	117			
سنوات الخبرة	بين المجموعات	1.834	5	0.367	1.909	0.098
	داخل المجموعات	21.526	112	0.192		
	المجموع	23.360	117			
شهادات الممارسة	بين المجموعات	1.436	3	0.479	2.489	0.064
	داخل المجموعات	21.924	114	0.192		
	المجموع	23.360	117			
المسمى الوظيفي	بين المجموعات	2.041	4	0.510	2.704	0.034
	داخل المجموعات	21.319	113	0.189		
	المجموع	23.360	117			

أما فيما يتعلق بالمسمي الوظيفي فإننا نلاحظ أن قيمة (f) المحسوبة عند درجة معنوية عند درجات الحرية المبينة عند المسمي الوظيفي والمبينة في العامود الرابع ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) حيث أن مستوى المعنوية لها (0.034)، أي الفروقات بين مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300)، المسمي الوظيفي ذات دلالة إحصائية، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300)،وبين المسمي الوظيفي للمدقق.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

اعتمادا على تحليل البيانات واختبار الفرضيات لمعرفة مدى التزام مدققي الحسابات اليمنيين بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300، فقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

5-1 النتائج:

1. أن مدققي الحسابات يدركون أهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق، حيث يقومون باختيار إجراءات ملائمة للحصول على أدلة وقرائن تدقيق كافية كأساس لتحديد الرأي في القوائم المالية، وأن جميع إجراءات التدقيق التي يقوم بها المساعدون تتم تحت إشراف كافٍ من مدققين تتوفر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة والتأكد من انجاز عملية التدقيق بطريقة فعالة، حيث كانت إجابتهم بدرجة كبيرة .
2. أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية يلتزمون بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (300) حيث كانت إجاباتهم على جميع الفقرات المتعلقة بمتطلبات المعيار بدرجة كبيرة، عدا الفقرات المتعلقة بالاتصال مع المدقق السابق امتثالاً لمتطلبات أخلاقيات المهنة، ومناقشة خطة التدقيق وإجراءات التدقيق مع لجنة الرقابة في الجهة الخاضعة لعملية التدقيق كانت بدرجة متوسطة.
3. أن العوامل الشخصية لمدققي الحسابات المتمثلة بـ الفئة العمرية والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة و شهادات الممارسة ليس لها تأثير على مدى التزامهم بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (300)، بينما المسمي الوظيفي له تأثير ذا دلالة إحصائية على مدى التزامهم بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (300)، تعود إلى المسمي الوظيفي.
4. أن الصعوبات والمعوقات التي تحد من التزام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300)، كانت بدرجة ذات أهمية متوسطة، عدا صعوبة الحصول على المعايير والنشرات الصادرة عن المنظمات المهنية، وعدم وجود نصوص مترجمة للمعايير والتطورات التي تحدث عليها، كانت ذات أهمية متدنية.

5-2 التوصيات:

بناءً على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فإن الباحث يقترح بعض التوصيات الآتية:

1. ضرورة التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300، وذلك فيما يتعلق بالاتصال مع المدقق السابق امتثالا لمتطلبات أخلاقيات المهنة، وذلك لمعرفة مدى وجود مشاكل وصعوبات متعلقة للجهة الخاضعة للتدقيق وأخذها بالاعتبار قبل البدء بعملية التدقيق،ومناقشة خطة التدقيق وإجراءات التدقيق مع لجنة الرقابة في الوحدة أو الإدارة أو الموظفين بالجهة الخاضعة لعملية التدقيق.

2. ضرورة قيام جمعية مدققي الحسابات بالدور المناط بها والإشراف على تطوير وتنظيم مهنة التدقيق في اليمن، والعمل على تكييف معايير التدقيق الدولية ،وإصدار معايير محلية بما يتلاءم مع البيئة اليمنية.

3. ضرورة قيام مدققي الحسابات بمتابعة البحوث والدراسات الصادرة عن المنظمات المهنية والمتعلقة بمعايير التدقيق الدولية.

4. تأهيل مدققي الحسابات والمشاركة في الدورات والمؤتمرات المتعلقة بمعايير التدقيق بصورة عامة، وفي مجال التخطيط بصورة خاصة.

قائمة المراجع والمصادر

المراجع العربية:

أ.الكتب:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، (2007).

2. أحمد حلمي جمعة، " **المدخل إلى التدقيق الحديث**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.

3. ألفين أرينز، وجيمس لوباك، "**المراجعة مدخل متكامل** "،ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2005.

4. أمين السيد لطفي، " **التطورات الحديثة في المراجعة** "، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2007.

5. أمين السيد لطفي، " **تخطيط عملية المراجعة** "، دار النهضة العربية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 1993.

6. جانيس م . روهيل ، وأندرسون ستيفن م . براج " **وظيفة المراقب المالي : دور المحاسب الاداري** "، الجزء الأول، ترجمة أحمد محمد زامل، مركز البحوث، المملكة العربية السعودية، 2001.

7. حسين القاضي ، حسين دحدوح،" **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**" مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

8. حسين القاضي، ومأمون حمدان ،" **المحاسبة الدولية** "، الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2000.

9. خالد أمين عبد الله، " **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

10. خالد أمين عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

11. خالد أمين عبد الله،" **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية**" الطبعة الرابعة، درا وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2007.

12. طارق حماد،" **موسوعة معايير المراجعة : شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

13. عبد الفتاح الصحن وآخرون ،" **أصول المراجعة**"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية،مصر ، 2000.

14. علي الذنيبات،"**تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق**" الطبعة الرابعة، عمان ، الأردن ، 2006.

15. غسان فلاح المطارنة، " **تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

16. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، " **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

17. محمد سمير الصبان، " دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية "، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997.

18. مصطفى عيسى خضير،" **المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات**"، الطبعة الثانية ،مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية،1996.

19. هادي التميمي، "**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن،2004.

20. وليم توماس، وامرسون هنكي، "**المراجعة بين النظرية و التطبيق**"، ترجمة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض،1998.

ب.الدوريات:

1. أحمد حلمي،" **مسؤولية المدقق بشأن الإجراءات التحليلية عند تطبيق معايير التدقيق الدولية**"، مجلة المحاسب القانوني، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 8، عمان،الأردن، تموز، 2002.

2. أشرف المقطري ، سماح الحمادي ،" **تخطيط عملية المراجعة وإعداد أوراق العمل** "، مجلة الرقابة ، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء ، الجمهورية اليمنية، العدد (8) يونيو، 2007.

3. توفيق أيوب، "الأصول **الدولية للمحاسبة والأدلة الدولية لمراجعة الحسابات: ماذا تعني لك...؟**"، المحاسب القانوني العربي ،العدد 44، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 1989.

4. دونالد ماكلين،" **ميزات ومساوئ تبني أدلة التدقيق من الدول التي لا تملك معايير وأدلة وطنية**"، المحاسب العربي،المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 58 ،عمان، الأردن،1990.

5. صادق الحسني ، وخالد أمين، " **الأهمية النسبية :دراسة تحليلية انتقادية في ضوء معايير التدقيق الدولية**"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجمعة الأردنية المجلد 24، العدد 2، 1997.

6. صادق حامد مصطفى، " **قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ،الاقتصاد والإدارة ،المجلد 18،العدد 2 ،2004.

7. عطا الله وراد خليل،"**العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية:دراسة ميدانية**"، مجلة جامعة دمشق،المجلد16، العدد2، 2002.

8. عوض بن سلامة الرحيلي، وعبد الغني عبد الحميد، " **دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة**"، مجلة الإدارة العامة،المجلد44،العدد2،يونيو2004.

9. عيد الشمري،" **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنة بالمملكة العربية السعودية:دراسة تحليلية مقارنة**"،معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث ، الرياض، 1994، ص ص 190-200.

10. محمد الدوسري،" **التخطيط لعملية التدقيق**"، مجلة الرقابة ، ديوان المحاسبة، الكويت، العدد الثاني، 2005.

11. محمد جلال صلاح،" **تنظيم مهنة المراجعة وأثره في التنمية الاقتصادية في الجمهورية العربية اليمنية**"، مجلة كلية التجارة، جامعة صنعاء، العدد 8، يناير، 1987.

12. محمد فواز العميري، وإحسان صالح المعتاز،"" **أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**" مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والادارة، ،المجلد21،العدد2،يونيو2004.

13. منصور ياسين الأديمي،" **دور جمعية المحاسبين القانونيين في تطوير الأداء المهني في الجمهورية اليمنية في ضوء معايير المراجعة الدولية**"، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء،مارس–سبتمبر، 2005.

14. ياسين العيسي، "**تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العددان 35،34، 1998.

15. يوسف محمد جربوع، "**دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**" ، مجلة المحاسب القانوني العربي، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 107، تموز–آب،عمان، الأردن ،1998.

ج. الرسائل

1. أحمد عبد الله النور،" **مدى تأثير كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على تخطيط إجراءات التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن،2007.

2. أحمد عبد الله عمر العمودي، "**دور المراجع الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرار في الشركات المساهمة اليمنية**"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن، 2001.

3. أحمد محمد مخلوف ،" **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية**" رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الجزائر، الجزائر ،2007.

4. زاهر الرمحي،" **تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية ، الأردن ، 2004.

5. عبد الله أحمد بامشموس،"**معايير التدقيق الدولية وإمكانية تطبيقها في الجمهورية اليمنية**"،رسالة دكتوراه غير منشورة،جامعة بغداد،العراق،2003.

6. عدنان غرايبة،" **مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 520 "الإجراءات التحليلية" من قبل مدققي الحسابات في الأردن**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2003.

7. محسن بابقي عبد القادر، " **مـــدى اعتمـــاد مراقـــب الحســـابات علـــى عناصـــر الرقابـــة الداخلية**"،رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغـــداد، 2004.

8. محسن بابقي عبد القادر،"**مسؤولية مراجع الحسابات عند إكتشاف التضـــليل فـــي القـــوائم المالية** "،أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا،2007.

9. ياسين الطاهات،" **تقييم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة فـــي الأردن من وجة نظر مدققي الحسابات**"، رسالة ماجستير غيـــر منشـــورة، كليـــة إدارة المـــال والأعمال ، جامعة آل البيت، المفرق، 2003.

10. يوسف عبده راشد الرباعي، "**إستراتيجية المراجعة: دراسة تطبيقيـــة علـــى مراجعـــة الحسابات في الجمهورية اليمنية**" أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعـــة دمشـــق، ســـوريا، 2007.

د.الوثائق الحكومية:

1. وزارة الشؤون القانونية، "**قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم 26 لســـنة 1999م**"، الجريدة الرسمية، العدد 8، صنعاء الجمهورية اليمنية، إبريل، 1999.

2. وزارة الشؤون القانونية، "**قانون الجهاز للرقابة والمحاسبة رقم 39 لسنة 1992م**"، الجريدة الرسمية، العدد 7، صنعاء الجمهورية اليمنية، 1992.

المراجع الأجنبية

First: Books

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "**Statement of Auditing Standards No. 78-Considration of Internal control in a Financial Statement Audit**", Journal of Accountancy, Februar1996.
2. Taylor, Donald H. & G. William Glezen, "**Auditing: An Assertions Approach**", John Wiley & Sons, New York, 1997
3. Boynton, William C. & Raymond N. Jonson & Walter G. Kell, , "**Modern Auditing**", 7th ed., Jone Wiley & Sons, Inc., New York,2001.
4. Rittenberg Larry E. & Schwieger, Bradley J.,"**Auditing Concepts for a Changing**", Environment", 3rd ed., Harcout, Inc, New York,2001
5. Taylor, Donald H. & G. William Glezen,"**Auditing An Assertions Approach**", 8th ed., John Wiley & Sons, New York,2000

Second: Articles

1. Temkin, Robert H. & Alan J. Winters, "**The Auditor's New Responsibility for Internal Control**", Journal of Accountancy, May ,1988
2. Manson, S.,S. McCartney and M. Sherer. " **Audit Automation ; The Use of Information Technology in the Planning, Controlling and Recording of Audit Work, Edinburgh** " Institute of Chartred, Accountants of Scotland, 1997.
3. Joyce Edward,"**Export Judgment in Audit program Planning**", Accounting Review, Vol. 20,No.2,Spring,1996.
4. Christ Mary York," **Evidence on the Nature of Audit Planning problem Representations; An Examination of Auditor Free Recalls**", Accounting Review,Vol.68, No.2, April, 1993
5. Mock Theodore J. & Wright, Arnold M., "**Are Audit Program Plans- Adjusted?**", Auditing: A Journal of Practice & Theory. Spring, (1999).
6. Kin- Yew Low., "**The Effects of Industry specialization on audit Risk assessments and audit-Planning Decisions**", Accounting review, Vol.79, No1, 2004.
7. Glover,S. M., Jiambalov.j., and Kennedy,J.,"**Analytical procedures and Audit – Planning Decision**", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol..19, No.2,2000.

ملحق رقم (1)

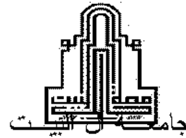
أسماء الأساتذة المحكّمون للإستبانة

م	الاسم	جهة العمل
1.	أ. د خالد أمين عبد الله	عميد كلية العلوم المالية ولمصرفية / الأكاديمية العربية للعلوم المالية المصرفية
2.	أ. د منذر طلال المومني	قسم المحاسبة/ جامعة اليرموك
3.	أ. د تركي غازي الحمود	قسم المحاسبة/ جامعة اليرموك
4.	د. محمود قاقيش	قسم المحاسبة/ جامعة اليرموك
5	د. أحمد العمري	قسم المحاسبة/ جامعة اليرموك
6.	د. عبير الخوري	نائب عميد كلية الاقتصاد/جامعة اليرموك
7.	د. جمال عادل الشرايري	نائب عميد كلية إدارة المال والأعمال/ جامعة آل البيت
8.	د. سليمان حسين البشتاوي	مساعد عميد كلية إدارة المال والأعمال/ جامعة آل البيت
9.	د. وليد زكريا صيام	قسم المحاسبة/ الجامعة الهاشمية
10.	د. حسام الدين خداش	نائب عميد كلية الاقتصاد / الجامعة الهاشمية
11.	د. عبيد الخفاجي	قسم المحاسبة/أربد الأهلية
12.	د. عودة بني أحمد	قسم المحاسبة /جامعة آل البيت
13.	د. سعيد ناجي الدعيس	قسم المحاسبة/جامعة صنعاء.
14	عبد الوهاب سيف غالب	محاسب قانوني / الجمهورية اليمنية.
15	محمد سعيد المخلافي	محاسب قانوني/ الجمهورية اليمنية

ملحق رقم (2)

إستبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم



كلية إدارة المال والأعمال

السيد/ مدقق الحسابات المحترم

تحية طيبة وبعد.

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى قياس "مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم (300)".

إن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي وبلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة، وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهداف دراسته والخروج بتوصيات لوضع الحلول المناسبة لموضوع الدراسة.

لذا أرجو التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة وعناية، مع إبداء أي ملاحظات ترونها مناسبة ، علماً بأنه سوف يتم التعامل مع هذه المعلومات بكل سرية وعناية تامة، وأن الغاية منها هي فقط لأغراض البحث العلمي، وسيتم تزويدكم بنتائج الدراسة في حال الانتهاء منها إذا رغبتم بالإطلاع عليها.

شاكراً حسن تعاونكم سلفاً،،،
و تفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

إشراف/ الباحث /

د. محمد ياسين الرحاحلة لؤي سلطان قائد

القسم الأول: المعلومات العامة

يرجى وضع إشارة (√) في مربع الإجابة التي تراها مناسبة:

1. الجنس:

- ذكر ☐
- أنثى ☐

2. العمر

- أقل من 25 سنة ☐
- 25 – 35 سنة ☐
- 35 – 45 سنة ☐
- 45 – 55 سنة ☐
- 55 سنة فأكثر ☐

3. المؤهل العلمي:

- بكالوريوس ☐
- ماجستير ☐
- دكتوراه ☐
- دبلوم عالي ☐

4. التخصص:

- محاسبة ☐
- إدارة أعمال ☐
- اقتصاد ☐
- أخرى (أذكرها لطفاً............)

5. سنوات الخبرة:

- أقل من 5 سنوات ☐
- 5 – 10 سنوات ☐
- 10 – 15 سنة ☐
- 15 – 20 سنة ☐
- 20 – 25 سنة ☐
- 25 سنة فأكثر ☐

6. المسمى الوظيفي:

- صاحب مكتب ☐
- شريك ☐
- مدقق رئيسي ☐
- مدير مكتب تدقيق ☐
- مساعد مدقق ☐

7. شهادات الممارسة المهنية:

- محاسب قانوني يمني ☐
- محاسب قانوني أمريكي CPA ☐
- محاسب قانوني بريطاني CA ☐
- **أخرى (أذكرها لطفاً ....)**

القسم الثاني: يتعلق بمدى إدراك مدققي الحسابات بأهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق، يرجي وضع إشارة (√) أمام كل فقرة من الفقرات والحالة التي تراها مناسبة.

م	العبارة	مهم جداً	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم جدا
.1	اختيار إجراءات ملائمة للحصول على أدلة وقرائن تدقيق كافية كأساس لتحديد رأيك في القوائم المالية.					
.2	ضمان أن جميع إجراءات التدقيق التي يقوم بها المساعدون تتم تحت إشراف كافٍ من مدققين تتوافر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة.					
.3	التأكد من انجاز عملية التدقيق بطريقة فعالة.					
.4	التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق.					
.5	التأكد من تشخيص المشاكل المحتملة.					
.6	توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين، وتنسيق العمل مع الآخرين.					
.7	ضمان تشخيص الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها تأثيرًا أساسيًا على البيانات المالية.					
.8	تسهيل توجيه أعضاء فريق عملية التدقيق.					
.9	استثمار الموارد بصورة كفؤة.					

القسم الثاني: يتعلق بمدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم 300، يرجي وضع إشارة (√) أمام كل فقرة من الفقرات والحالة التي تراها مناسبة.

أولاً: عند تخطيط عملية التدقيق، فإنك تأخذ في الاعتبار ما يلي:

م	الفقرة	درجة الالتزام				
		بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة موسطة	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة جداً
.1	أداء إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة.					
.2	تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية.					
.3	شروط عملية التدقيق.					
.4	الاتصال مع المدقق السابق، امتثالا لمتطلبات أخلاقيات المهنة.					
.5	تحديد المتطلبات من الأفراد وفريق التدقيق.					
.6	نطاق مهمة التدقيق.					
.7	توقيت التدقيق وإجراءاته.					
.8	مصادر وأدلة وقرائن التدقيق التي يجب الاعتماد عليها.					
.9	تحديد القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية.					
.10	خبرتك السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على إدارة الشركة وموظفيها ودقة واكتمال سجلاتها المحاسبية.					
.11	مشاكل التدقيق السابقة واللاحقة.					
.12	جمع البيانات حول الوحدة الخاضعة للتدقيق وتنظيمها من أجل تقييم المخاطر وتحديد الأهمية.					
.13	إعداد موازنة وجدول زمني للتدقيق.					
.14	حجم الوحدة الخاضعة للتدقيق.					
.15	تعقيدات عملية التدقيق.					
.16	الإطار التشريعي و التنظيمي المطبق بالمنشاة.					
.17	مناقشة خطة التدقيق وبعض إجراءات التدقيق مع لجنة الرقابة في الوحدة أو الإدارة أو الموظفين.					
.18	مناقشة خطة التدقيق و بعض إجراءات التدقيق مع فريق التدقيق.					

ثانياً . عند أعداد إستراتيجية التدقيق، فانك تأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

م	الفقرة	درجة الالتـــزام				
		بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة جداً
19	تحديد خصائص العمليــة كإطــار لإعــداد التقارير ومتطلبات إعدادها الخاصة بالقطاع ومواقع مكونات المنشاة.					
20	أهداف إعــداد التقــارير الماليــة للعمليــة الخاصة بتخطيط وتوقيت التدقيق.					
21	استخدام مــدققين يتمتعــون بــالخبرة فــي مجالات المخاطر المرتفعة.					
22	طبيعة الاتصالات المطلوبة كالموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية.					
23	مواعيد الاتصالات المتوقعــة مــع الإدارة والمكلفين بالرقابة.					
24	العوامل التي تحدد النــواحي التــي يجــب تركيز جهود فريق التــدقيق عليهــا لمنــع الأخطاء الجوهرية.					
25	فاعلية و كفاءة الرقابة الداخلية في المنشاة.					
26	استخدام خبراء في المسائل المعقدة.					
27	الظروف الاقتصادية الراهنة التي تؤثر على العميل أو عمله وتأثيرها المحتمل على سير عملية التدقيق.					

ثالثاً . عند أعداد خطة التدقيق، فانك تأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

م	الفقرة	درجة الالتـــزام				
		بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة جداً
28.	وصف لطبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق للحصول على أدلة كافية و مناسبة لتقليل مخــاطر الأخطــاء الجوهرية.					
29.	وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجــراءات التــدقيق الإضافية المخططة عند مستوى الإثبات لكل فئة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.					
30.	إجراءات التدقيق الأخرى من أجل الامتثال لمعــايير التدقيق الدولية.					

رابعاً: أثناء تنفيذ عملية التدقيق، فانك تقوم بمايلي:

م	الفقرة	درجة الالتـــزام				
		بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة جداً
.31	مراجعة خطة عمليـة التـدقيق بصـورة مسـتمرة ومتكررة طيلة عملية التدقيق.					
.32	تعديل إستراتيجية التدقيق نتيجـة لأحـداث غيـر متوقعة أو تغيرات في الظروف.					
.33	تحديث عملية التدقيق عند الحصـول علـى أدلـة التدقيق من نتائج إجراءات التدقيق.					
.34	تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجـراءات إسـتراتجية التدقيق.					
.35	تحديث إستراتيجية عملية التدقيق عنـدما تحصـل على معلومـات تختلـف بشـكل جـوهري عـن المعلومات المتوفرة.					
.36	يتم إعادة تقييم إجراءات التدقيق المخططة بناء على التقييم المعدل للمخاطر المقيمة لـبعض العمليـات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.					

خامساً. عند التوجيه والإشراف على فريق عملية التدقيق، فإنك تأخذ بعين الاعتبـار مـا يلي:

م	الفقرة	درجة الالتـــزام				
		بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة جداً
.37	درجة التوجيه والإشراف والمتابعة على فريـق التدقيق وفقا لمتطلبات العمل حسـب المعـايير الدولية ذات العلاقة.					
.38	التوجيه والإشراف والمتابعة على فريق التـدقيق تتناسب مع درجة مخاطر التدقيق الجوهرية.					
.39	التوجيه والإشراف والمتابعة على فريق التـدقيق وفقاً لطبيعة نشاط المنشاة و مجال التدقيق.					
.40	التوجيه والإشراف والمتابعة على فريق التدقيق وفقا لقدرات و مؤهلات فريق التدقيق.					

سادساً . تقوم بتوثيق ما يلي:

م	الفقرة	درجة الالتـــزام				
		بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة جداً
41.	إستراتيجية التدقيق الشاملة على شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق والتوقيت والأداء الشامل لعملية التدقيق.					
42.	خطة التدقيق لبيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق الإضافية.					
43.	توثيق وتفصيل كل فقرة من فقرات برنامج التدقيق بحيث تبين الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق.					
44.	أي تغيرات تتم أثناء عملية التدقيق.					

القسم الثالث: يقيس الصعوبات و المعوقات التي تحول دون تطبيق معيار التدقيق رقم (300) في الجمهورية اليمنية، يرجي وضع إشارة (√) أمام كل فقرة من الفقرات و الحالة التي تراها مناسبة.

م	الفقـــــــــرة	بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة جداً
.1	صعوبة الحصول على المعايير والنشــرات الصادرة عن المنظمات المهنية.					
.2	عدم وجود نصــوص مترجمــة للمعــايير والتطورات التي تحدث عليها.					
.3	عدم الاهتمام والإطلاع على المعايير مــن قبل المدققين ومواكبة تعديلاتها وتطوراتها.					
.4	عدم توفر المعرفة والمهارات اللازمة لدى المدققين للإطلاع على المعايير خاصة إتقان اللغــة الإنجليزيــة واســتخدام الحاســوب والانترنت.					
.5	عدم وجود متابعة من قبل المدققين للبحوث والدراسات الصادرة ذات الصلة بالمهنة.					
.6	عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية.					
.7	عدم وجود برامج التدريب الكافية واللازمة لتطوير وتنمية قدرات مدققي الحسابات.					
.8	عدم قيام جمعية مدققي الحســابات بالــدور المناط بها والإشراف على تطوير وتنظــيم مهنة التدقيق في اليمن.					

هل هناك عوامل أخرى تود ذكرها ولم ترد ضمن الاستبانة

....
....
....
....
....

مع جزيل الشكر والتقدير،،،

الباحث

ABSTRACT

The Extent of Auditors, Compliance with the Requirements of Planning the Process of Auditing in Accordance with the International).300Audit Standard No (

A Field Study in the Republic of Yemen

Prepared by:

Luai Sultan QAid Ghaleb

Supervisor Dr:

.Mohammad Yasin Alrahahleh

This study aimed to identify the extent of auditors, Compliance with the requirements of Planning the Process of auditing in accordance with the International audit Standard No (300), and identifying obstacles and problems blocking auditors' implementation of the standard.

In order to achieve the study aims, a questionnaire was developed and distributed to 153 auditor professional Accountant, 118 questionnaire were statistically analyzed, representing, 77.1% of distributed questionnaires. The study used descriptive statistics, one-way ANOVA; one sample T-test. The study results indicated the followings:- auditors realize the importance of planning in achieving the goals of auditing, and comply with requirements of audit planning according to the international auditing Standard No.300. In addition, the results indicated a statistical significant relationship between job nomination and the requirements of audit planning according to the international Standard No.300, where there is no a statistical significant relationship between demographic variables and auditors commitment to the requirements of planning the audit. The most difficulties auditors face in implementing standard 300 are the lack of translated versions of the updated standards, and brochures issued by professional organizations.

The study recommended the followings:- It is necessary for an auditor to contact his former auditor, as an obligation to professional ethics of the job, and to identify problems concerning the client before the beginning of the audit. In addition, it is recommended to discuss the audit plan and procedures with committee, management or client. Also, it is of a vital importance to provide auditors with translated versions of the latest international auditing standards.